



Curtea de Conturi a Republicii Moldova



MANUALUL DE AUDIT AL PERFORMANȚEI

Chișinău
2023

CUPRINS:

LISTA ABREVIERILOR.....	5
INTRODUCERE.....	6
PARTEA I PRINCIPII GENERALE.....	9
CAPITOLUL I AUDITUL PERFORMANȚEI – ASPECTE DE FOND	9
1.1. Ce este un audit al performanței?.....	9
1.2 Cei 3 „E”: Economia, Eficiența și Eficacitatea.....	10
1.3 Care este diferența dintre auditul de performanță și alte tipuri de audituri publice?	13
CAPITOLUL II CARE SUNT CERINȚELE CHEIE ALE CALITĂȚII AUDITULUI DE PERFORMANȚĂ.....	15
2.1. Ce sunt independența și etica?	15
2.2. Cine sunt părțile într-un audit de performanță?.....	16
2.3. Ce reprezintă Subiectul auditului?	17
2.4. Importanța încrederii și asigurării în auditul performanței.....	17
2.5. Ce sunt obiectivele auditului performanței?	18
2.6. Abordarea în auditul de performanță	18
2.7. Ce sunt criteriile de audit?	19
2.8. Ce este riscul de audit?	20
2.9. Importanța comunicării.....	20
2.10. Competențele echipei de audit.....	21
2.11. Importanța supervizării lucrului de audit.....	22
2.12. Ce prezintă raționamentul și scepticismul profesional?	22
2.13. Ce este sistemul de management al calității?.....	24
2.14. Ce este materialitatea?	26
2.15. Documentarea lucrului de audit	26
2.16. Cum să asiguri o calitate bună unui audit de performanță?.....	27
PARTEA II PROCESUL DE AUDIT.....	29
CAPITOLUL III PLANIFICAREA MISIUNII DE AUDIT	30
Selectarea tematicilor de audit	31
3.1. În ce mod Curtea de Conturi selectează tematicile de audit?	31
3.2. Procesul de selectare a tematicilor de audit.....	32
design-ul auditului performanței.....	34
3.3. Procesul realizării studiului preliminar al subiectului auditului (etapa I).....	34
3.3.1. Stoparea misiunii de audit	40
3.4 Continuarea misiunii. Elaborarea Planului de audit (etapa II). Elementele acestuia.....	41
3.4.1 Cum determinăm ce abordare de audit va fi utilizată?.....	42
3.4.2 Formularea întrebărilor de audit	46

3.4.3 Stabilirea domeniului de aplicare a auditului /Sfera.....	48
3.4.4 Selectarea criteriilor de audit.....	48
3.4.5 Definirea metodologiei de audit ce urmează a fi utilizată.	51
3.4.6 Matricea de proiectare a auditului (Pista de audit)	55
3.4.7 Gestionarea riscului de audit	57
3.5 Organizarea dezbaterilor cu echipe oponente/consultațiilor publice – element al asigurării controlului calității	59
3.6 Comunicarea rezultatelor studiului preliminar	59
3.7 Elaborarea Planului de colectare a probelor.....	60
3.8 Realizarea revizurii la fierbinte– element al asigurării controlului calității.....	60
3.9 Discutarea, avizarea și coordonarea Planului de audit și Planului de colectare a probelor	61
CAPITOLUL IV EXECUTAREA MISIUNII DE AUDIT	62
4.1 Determinarea caracterului suficient și adecvat al probelor. Analiza și evaluarea probelor	62
4.2 Constatarea de audit și documentarea lucrului de audit.....	70
4.3. Dezvoltarea concluziilor și recomandărilor. Revizuirea documentației.....	76
4.4 Discutarea constatărilor, concluziei și recomandărilor preliminare de audit.....	78
CAPITOLUL V RAPORTAREA AUDITULUI PERFORMANȚEI	81
5.1 Transmiterea și comunicarea cu entitățile auditate a constatărilor și recomandărilor preliminare	81
5.2 Ajustarea documentelor de lucru și a proiectului Raportului de audit. Obiectivul Raportului de audit	83
5.3. Cum rebuie să fie un Raport de audit al performanței?	84
5.4 Controlul calității, redactarea și transmiterea raportului	88
5.5 Aprobarea, distribuirea și comunicarea rezultatelor, precum și publicarea raportului	89
5.6. Autoevaluarea muncii de audit	90
5.7 Organizarea dosarului de audit aferent misiunii executate.....	92
CAPITOLUL VI URMĂRIREA REZULTATELOR AUDITULUI. MISIUNE FOLLOW UP	93
6.1 Ce reprezintă monitorizarea auditului de performanță?.....	93
6.2 Cum desfășurați monitorizarea?	94
6.3 Cum realizați o misiune FOLLOW-UP?	95
6.4 Cum determinați impactul auditului?	97
Anexa nr. 2 Exemple cu privire la identificarea celor „3E”	100
Anexa nr. 3 Șase amenințări și mecanismele posibile de control la adresa independenței auditorului..	101
Anexa nr. 4 Procesul de realizare a auditului performanței.....	102
Anexa nr. 5.1 Fișa de propunere inițială de misiune de audit.....	106
Anexa nr. 5.2 Fișa de prezentare a propunerii de misiune de audit al performanței	107
Anexa nr. 6 Procesul realizării etapei de planificare a auditului de performanță.....	108
Anexa 7 Exemplul procesului verbal cu privire la instructajul echipei de audit.....	110

Anexa nr. 8 Planul privind studiul preliminar	111
Anexa nr. 9 Exemplu de documentare a solicitării informațiilor de la entitate	114
Anexa nr. 10 Documentația de audit pentru etapa de planificare.....	115
Anexa nr. 10.6 Matricea de proiectare a auditului	125
Anexa nr. 11 Întrebări care trebuie formulate înainte de aprobarea Planului de audit	126
Anexa nr. 12.1 Raportul privind studiul preliminar	128
Anexa nr. 12.2 Nota de argumentare privind stoparea misiunii de audit.....	129
Anexa nr.13 Exemplu de reprezentare grafică a modului de formulare a întrebărilor de audit	130
Anexa nr. 14 Exemple de obiective și întrebări de audit în raport cu abordarea auditului stabilită.	132
Anexa nr. 15 Exemple de întrebări în funcție de elementul de performanță auditat și abordarea stabilită	134
Anexa nr. 16 Exemple de descriere a domeniului de aplicare/sferei de audit	136
Anexa nr.17 Exemple de descriere a metodologiei de audit în Raportul de audit	137
Anexa nr. 18.1 Format – întocmirea interviului	138
Anexa nr. 18.2 Format – documentarea vizitei la fața locului	139
Anexa nr. 19 Riscurile de audit într-un audit de performanță și modul de atenuare a acestora	140
Anexa nr. 20 Structura Planului de audit.....	141
Anexa nr. 21 Planul de colectare a probelor de audit.....	146
Anexa nr. 22 Procesul schematic al realizării activităților etapei de executare	147
Anexa nr. 23 Model de document de lucru pentru etapa de executare.....	148
Anexa nr. 24 Procesul schematic privind desfășurarea etapei de raportare	150
Anexa nr. 25 Comunicarea constatărilor și recomandărilor preliminare din proiectul Raportului de audit	152
Anexa nr. 26 Prezentarea schematică a firului logic creat între elementele unui audit	154
Anexa nr. 27 Structura Raportului de audit.....	155
Anexa nr. 28 Lecții învățate	164
Anexa nr. 29 Planul de audit al misiunii follow-up	167
Anexa nr. 30 Modelul documentului de lucru pentru misiunea follow-up	168
Anexa nr. 31 Modelul Raportului de audit privind misiunea follow-up	171

LISTA ABREVIERILOR

CCRM	Curtea de Conturi a Republicii Moldova
DG	Direcția Generală
DGMPR	Direcția Generală Metodologie, Planificare și Raportare
GUID 3910	Linii directoare privind conceptul auditului performanței
GUID 3920	Linii Directorii privind Procesul Auditului Performanței
GSMC	Ghidul privind sistemul de management al calității
IAS	Standarde Internaționale de Contabilitate
IDI INTOSAI	Grupul de lucru privind inițiativa de dezvoltare a INTOSAI
IFPP	INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (Cadrul Declarațiilor Profesionale al INTOSAI)
IFRS	Standarde Internaționale de Raportare Financiară
INTOSAI	Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit
INTOSAI-P	Principiile INTOSAI
INTOSAI-P-12	Principiul „ <i>Valoarea și beneficiile ale instituțiilor supreme de audit – făcând o diferență în viața cetățenilor</i> ”
IPSAS	Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public
ISA	Instituție Supremă de Audit
ISSAI	Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit
ISSAI 100	Principiile Auditului Sectorului Public
ISSAI 130	Codul de etică
ISSAI 140	Controlul Calității pentru ISA
ISSAI 300	Standard: „Principiile fundamentale ale auditului performanței
ISSAI 3000	Standardul Auditului de Performanță
SIA	Standarde Internaționale de Audit

INTRODUCERE

Având la bază mandatul prevăzut de legea organică¹, Curtea de Conturi este instituția supremă de audit a Republicii Moldova, care exercită controlul asupra modului de formare, administrare și întrebuințare a resurselor financiare publice și a patrimoniului public prin realizarea auditului public extern în conformitate cu standardele internaționale ale instituțiilor supreme de audit.

Curtea de Conturi, în calitate de membru a Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI), are ca scop încurajarea schimburilor de idei și de experiență între Instituțiile Supreme de Audit (ISA).

Din anul 2013, Curtea de Conturi a început să aplice Standardele Internaționale de Audit ale Instituțiilor Supreme de Audit (ISSAI)², iar odată cu ajustarea sistemului de principii, standarde, linii directorii pentru instituțiile supreme de audit³, Curtea de Conturi, din anul 2020 a pus în aplicare standardele actualizate⁴.

O preocupare constantă pentru societate, Parlament și Guvern o constituie evaluarea performanței gestiunii finanțelor și patrimoniului public de către entitățile publice, precum și alinierea la Obiectivele de Dezvoltare Durabilă ale ONU și Agenda 2030. Prin urmare, Curtea a inițiat un proces de implementare a practicilor modernizate de auditare a performanței, utilizate pe plan internațional, contribuind în continuare la promovarea spiritului de responsabilizare a tuturor factorilor de decizie în utilizarea optimă și în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate a mijloacelor publice, inclusiv a fondurilor provenite din asistența financiară a Uniunii Europene și a altor organisme sau organizații internaționale.

Prin furnizarea misiunilor calitative de audit al performanței, Curtea dorește să contribuie la eficientizarea cheltuielilor publice și îmbunătățirea serviciilor oferite de instituțiile statului. În acest sens, se propune dezvoltarea și implementarea mecanismelor de consolidare a capacității de realizare a auditului performanței, prin identificarea și redresarea problemelor sistemice existente în gestiunea fondurilor publice și circumstanțele favorizante ale fraudei și corupției.

Pentru a realiza toate activitățile ce țin de evaluarea performanței, Curtea aplică noile standarde ale INTOSAI pentru auditul performanței, printre care se regăsesc și **ISSAI 3000** „*Standardele auditului de performanță*”.

În acest context, ajustarea Manualului de audit al performanței, denumit în continuare „Manual”, face parte din obiectivele strategice stabilite de către Curtea de Conturi⁵, care au scopul de a contribui la buna gestiune a banilor publici prin creșterea impactului activității de audit, inclusiv și prin dezvoltarea capacităților umane.

Astfel, noul Manual descrie pașii obligatorii pentru auditori, prezentați în PARTEA II-a, dar nelimitându-se la aceștia. Totodată, Manualul va contribui la fortificarea capacităților profesionale prin aplicarea ISSAI 3000 pe parcursul întregului audit.

Pe lângă standardele de bază, procesul de actualizare a Manualului s-a bazat și pe alte materiale de referință, cum ar fi:

- ISSAI 100 „Principii fundamentale pentru auditul sectorului public”;
- ISSAI 300 „Principii auditului performanței”
- Linii directoare ale INTOSAI: GUID 3910 „Concepte de bază privind auditul performanței” și GUID 3920 „Procesul de audit al performanței”;

¹ Legea nr. 260 din 07-12-2017 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova (în continuare Legea Curții de Conturi).

² Hotărârea Curții de Conturi nr.60 din 11 decembrie 2013 cu privire la aplicarea Standardelor Internaționale de Audit ale Instituțiilor Supreme de Audit de nivelul 3 – ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300, ISSAI 400, în cadrul misiunilor de audit ale Curții de Conturi; Hotărârea Curții de Conturi nr.7 din 10 martie 2014 cu privire la aplicarea Liniilor Directoare de Audit (ISSAI 1000-9999) în cadrul auditului public.

³ Cadrul Declarațiilor Profesionale ale INTOSAI din 2019

⁴ Hotărârea Curții de Conturi nr.2 din 24 ianuarie 2020 cu privire la Cadrul Declarațiilor Profesionale ale INTOSAI.

⁵ Obiectivul 1.2., Pilonul I, Strategia de Dezvoltare a Curții de Conturi pe anii 2021-2025, aprobată prin Hotărârea Curții de Conturi nr.1 din 15 ianuarie 2021

- Manualul de implementare a ISSAI în cadrul auditului de performanță, INTOSAI, versiunea 1, August 2021;

- Manualul de audit al performanței al Curții de Conturi Europene, a. 2017;

- Manualul auditului performanței al Curții de Conturi a României, 2013;

- Liniile directorii ale auditului performanței, SAI India, 2014;

- materiale ale grupurilor de lucru ale ISA Olandei, Turcia, ș.a.

Obiectivul prezentului Manual constă în obținerea unui nivel înalt de calitate al activităților de audit al performanței reflectat în conținutul rapoartelor de audit ale Curții de Conturi, și consolidarea competențelor profesionale ale auditorilor în acest domeniu.

Conținutul Manualului ne ajută să aplicăm ISSAI 3000 „*Standardele auditului de performanță*” și ne ghidează care sunt acestea și în ce mod cerințele generale ale unui audit de performanță reglementează procesele etapelor de planificare, executare și raportare ale auditului performanței.

Manualul ne ajută să ne orientăm în procesele de identificare a potențialelor teme de audit, a obiectivelor, precum și a metodelor de colectare și analiză a datelor disponibile în auditul performanței. Pe tot parcursul său, acesta se referă la cerințele ISSAI, figuri descriptive și la șabloane de documente de lucru care urmează a fi concepute la diferite etape ale misiunii de audit.

Efectuarea de către Curtea de Conturi a auditurilor de performanță este un pas important în dezvoltarea auditului public extern și, totodată, o sarcină dificilă. În așa fel, auditul performanței depășește practicile tradiționale de a verifica doar conturile, acuratețea documentelor financiar-contabile și legalitatea operațiunilor economice. Necesitatea efectuării unui audit al performanței în instituțiile din sectorul public este importantă dat fiind interesul tot mai mare al societății față de performanța acestora, dar și preocuparea pentru modul în care sunt cheltuiți banii publici.

În general, obiectivele Curții de Conturi în auditarea performanței pot fi:

➤ *efectuarea unor analize independente, necesare legislativului, executivului și conducerii entităților auditate, cu privire la performanța managementului în implementarea unor programe/proiecte guvernamentale sau realizarea unor activități, cu privire la economicitatea, eficiența și eficacitatea utilizării resurselor alocate;*

➤ *identificarea și analizarea:*

- *oricăror probleme ce privesc economicitatea, eficiența și eficacitatea programelor/proiectelor finanțate din fonduri publice/surse externe și a domeniilor în care performanța este redusă, sprijinind în acest sens Guvernul sau conducerea entităților auditate la luarea unor decizii manageriale adecvate;*

- *dacă au fost minimizezate costurile resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate;*

- *raportului dintre rezultatele obținute și resursele utilizate pentru obținerea acestora.*

➤ *raportarea impactului rezultat în urma implementării programelor/proiectelor și analizarea măsurii în care obiectivele au fost realizate, a gradului de îndeplinire a obiectivelor stabilite pentru fiecare activitate planificată și a raportului dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității respective. În cazul în care acestea nu au fost atinse (parțial sau în totalitate) vor fi identificate cauzele;*

➤ *furnizarea către legislativ sau către conducerea entității auditate a rezultatelor unor analize independente în legătură cu valabilitatea și gradul de încredere al indicatorilor de performanță stabiliți;*

➤ *formularea de propuneri pentru legislativ sau recomandări pentru conducerea entității auditate, pe baza constatărilor și concluziilor rezultate în urma desfășurării misiunilor de audit.*

Manualul conține două părți care includ cele șase capitole plus anexele. Prima parte cu două capitole prezintă informațiile de bază necesare și dezvăluie principiile generale ale auditului

performanței, partea a doua cu capitolele III-VI oferă îndrumări privind implementarea etapelor din procesul de audit, incluzând și o orientare, cum s-ar putea realiza o misiune follow-up. După acestea urmează anexele care detaliază informațiile reflectate în primele două părți.

Prin urmare, Manualul este structurat după cum urmează:

PARTEA I PRINCIPII ȘI CERINȚE GENERALE

Capitolul I descrie conceptul auditului performanței în instituțiile auditate, aplicarea conceptului celor 3E (economicitate, eficiență și eficacitate) în înțelegerea Curții de Conturi, perceperea diferenței auditului performanței de celelalte tipuri de audit.

Capitolul II prezintă principiile și cerințele generale ale unui bun audit al performanței.

PARTEA II PROCEDURI DE AUDIT

Capitolul III descrie procesul de selectare corectă a tematicilor de audit, care sunt orientările în direcția respectivă, precum și design-ul auditului (procesul de planificare a auditului), care relatează în ce mod se identifică riscurile, întrebările de audit, cum se selectează criteriile și se stabilesc abordarea și metodologia de audit. Aici se încadrează raportul studiului preliminar, planul de audit și planul de colectare a probelor.

Capitolul IV descrie faza de examinare din cadrul auditului, și anume desfășurarea auditului, comunicarea constatărilor auditului, gestionarea acestuia, precum și măsurile de control al calității.

Capitolul V prezintă procesul de raportare și elementele unui raport calitativ al performanței, precum și redactarea, revizuirea, aprobarea și distribuirea acestuia.

Capitolul VI descrie activitățile ce au loc după raportarea misiunii de audit, și anume urmărirea situației aferente acțiunilor întreprinse în urma raportului, inclusiv misiunea follow-up.

ANEXE

CAPITOLUL I

AUDITUL PERFORMANȚEI – ASPECTE DE FOND

Înainte de a începe un audit de performanță, este important de a înțelege ce reprezintă acesta și prin ce se deosebește de alte tipuri de audit, cum ar fi cel financiar și de conformitate. Acest capitol prezintă definiția, scopul și valoarea pe care o poate adăuga un audit de performanță în sectorul public. Capitolul oferă, de asemenea, definiții și exemple pe dimensiunile pe care le folosim pentru a evalua performanța - economie, eficiență și eficacitate, cunoscute în mod colectiv ca „cele 3E”.

Acest capitol va răspunde la următoarele întrebări:

- 1.1. Ce este un audit al performanței?
- 1.2. Cei 3 „E”: Economia, Eficiența și Eficacitatea
- 1.3. Care este diferența dintre auditul de performanță și alte tipuri de audituri publice?

1.1. Ce este un audit al performanței?



STANDARD

Auditul performanței constituie o evaluare sau o examinare independentă și de încredere a modului în care o instituție guvernamentală, un sistem, o operațiune, activitate, organizație sau un program, operează în conformitate cu principiile economiei, eficienței și / sau eficacității și dacă există loc de îmbunătățire.

Auditul performanței urmărește să furnizeze noi informații, analize și, după caz, recomandări de îmbunătățire.

Sursa: ISSAI 300/pct.9-10

Un audit al performanței este unul dintre cele trei tipuri principale de audituri din sectorul public definite în Standardul internațional ale instituțiilor supreme de audit (ISSAI 100/pct.17).

Performanța în audit constă în furnizarea de noi informații, cunoștințe sau valori prin:

- noi perspective analitice (mai ample, mai profunde sau mai noi);
- accesul diverselor părți interesate la informațiile existente;
- opinii sau concluzii independente bazate pe probe de audit;
- furnizarea de recomandări pe baza unei analize a constatărilor auditului (ISSAI 300/pct.11).

Principalul obiectiv al auditului performanței este promovarea constructivă a unei guvernări economice, eficiente și eficace. De asemenea, el contribuie la responsabilitate și transparență.

Auditul performanței **promovează responsabilitatea** prin asistarea celor însărcinați cu guvernarea și supraveghere pentru a îmbunătăți performanța. Acesta examinează dacă deciziile legislativului sau ale executivului sunt elaborate și implementate în mod econom, eficient și eficace și adăuga valoare pentru cetățeni.

Auditul performanței **promovează transparența** oferind Parlamentului, guvernării, contribuabililor și altor surse de finanțare vizate de politicile guvernamentale și mass-media rezultatele privind activitatea managementului și diferitor activități guvernamentale (ISSAI 300/pct.12).

Ce valoare adaugă auditul de performanță?



STANDARD

Auditul performanței se concentrează pe domenii în care poate adăuga valoare pentru cetățeni și care au cel mai mare potențial de îmbunătățire și oferă recomandări constructive pentru ca entitățile auditate să ia măsurile adecvate pentru îmbunătățirea performanței.

Sursa: ISSAI 300/pct.12

Auditul din sectorul public, așa cum este susținut de ISA, este un factor important în viața cetățenilor. Auditarea entităților guvernamentale și din sectorul public de către ISA are un impact pozitiv asupra încrederii societății, deoarece concentrează gândirea deținătorilor resurselor publice asupra faptului, cât de bine ei folosesc aceste resurse. O astfel de conștientizare susține valorile dezirabile și susține mecanismele de responsabilitate, care la rândul său conduce la decizii de îmbunătățire. Odată ce rezultatele auditului ISA au fost publicate, cetățenii au posibilitatea de a trage la răspundere pe gestionarii resurselor publice. În acest fel, ISA-urile promovează economicitatea, eficiența, responsabilitatea, eficacitatea și transparența administrației publice.

Sursa: INTOSAI-P-12

În general, auditul performanței oferă beneficii precum identificarea:

- risipei și ineficienței în furnizarea serviciilor publice;
- oportunităților de maximizare a rentabilității investițiilor în serviciile publice;
- riscurilor pentru atingerea obiectivelor politicii; și
- problemelor de interes social și economic pentru cetățeni.

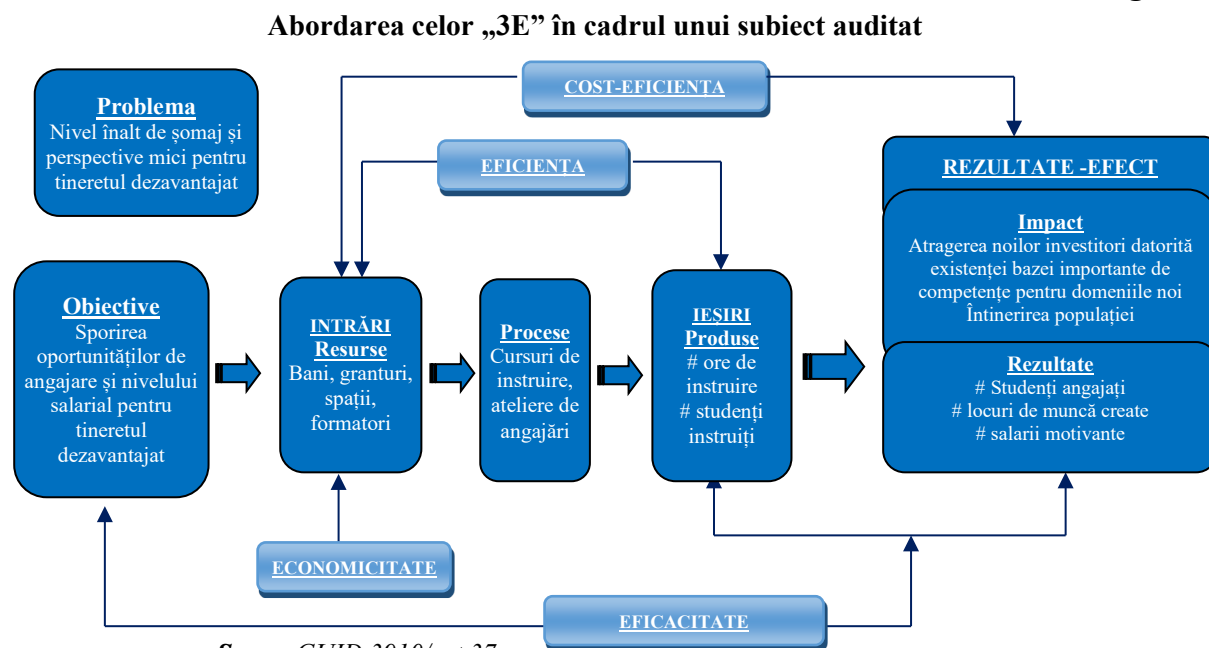
Anexa nr. 1 din Manual arată avantajele specifice pe care le poate aduce un audit al performanței.

1.2 Cei 3 „E”: Economia, Eficiența și Eficacitatea

Un lucru important în realizarea unui audit calitativ și oferirea unei note înalte de apreciere a auditului, este accentuarea a ce anume este afectat. Un audit al performanței avansat se axează din ce în ce mai mult pe identificarea problemelor, evaluarea rezultatelor, sau pe funcționalitatea sistemelor de controale din cadrul managementului guvernamental, care, nu este exclus, că sunt afectate de unul sau mai mulți din cei „3E”. Totuși, scopul auditului performanței este de a promova și identifica zonele de îmbunătățire, însă nu utilizarea formală a noțiunilor celor „3E”.

Dar, pentru a înțelege pe care principiu din cele trei să se axeze auditorul în evaluarea performanței activității subiectului auditat și care este relația între acestea, este important să vedeți Figura nr.1 și să înțelegeți bine termenele, care fac parte dintr-o activitate supusă auditului performanței.

Figura nr.1



- **ECONOMIA: PĂSTRAREA COSTULUI JOS**
STANDARD



Economia înseamnă minimizarea costurilor resurselor. Resursele utilizate ar trebui să fie disponibile în timp util, în cantitate și calitate adecvate și la cel mai bun preț.

Sursa: ISSAI 300/pct.11

Auditul axat pe evaluarea **economicității** resurselor publice, în conformitate cu principiile și practicile unui management performant înseamnă minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate în cadrul gestionării fondurilor alocate pentru derularea unui program, proiect, proces sau a unei activități (GUID 3910/pct.38).

Spre exemplu, auditul economicității poate oferi răspunsuri la întrebări precum:

- A fost obținut cel mai bun preț pentru a obține serviciile de consultanță?
- Există proceduri în vigoare care asigură cele mai mici costuri pentru transportul ajutorului alimentar?
- A fost o risipă de resurse în realizarea unui rezultat?
- A fost cea mai economică modalitate de utilizare a fondurilor publice în cadrul procedurilor alese pentru achiziționarea de către o entitate a bunurilor și serviciilor?
- S-au folosit în mod economic resursele umane, financiare sau materiale?

Economicitatea presupune îndeplinirea obiectivelor stabilite cu costuri cât mai scăzute, dar deseori este afectată de **riscuri** generale, cum ar fi:

- **risipa** – utilizarea unei/unui cantități/volum de resurse nejustificat de mare care nu sunt necesare, pentru obținerea rezultatelor dorite;
- **plăți mari** – resursele sunt obținute la prețuri mai mari decât la cele la care se puteau obține;
- **cheltuieli exagerate** – resursele sunt utilizate în volume mai mari decât cele necesare pentru obținerea realizărilor sau rezultatelor dorite.

● **EFICIENȚA: VALORIFICAREA LA MAXIMUM A RESURSELOR DISPONIBILE**



STANDARD

Eficiența înseamnă obținerea la maximum a resurselor disponibile. Este preocupată de relația dintre resursa de angajați și rezultatele livrate în termeni de cantitate, calitate și timp.

Sursa: ISSAI 300/pct.11

Auditul evaluării **eficienței** constă în evaluarea rezultatelor unui program, proiect, proces sau ale unei activități sau entități inclusiv la utilizarea/implementarea sistemelor și tehnologiilor informaționale în raport cu resursele utilizate pentru obținerea acestora (GUID 3910/pct.39-41).

Auditul eficienței stabilește dacă:

- produsele sau rezultatele au fost obținute la cel mai mic cost;
- au existat impedimente care puteau fi evitate.

Auditul eficienței poate fi efectuat și prin compararea modului de realizare a unor activități similare, în perioade diferite de timp, sau prin raportarea la standardele specifice, informații sau argumente disponibile.

Eficiența se evaluează, în special, în două moduri: *fie s-ar fi putut atinge aceleași rezultate cu resurse mai puține, fie cu aceleași resurse s-ar fi putut atinge rezultate mai bune (cantitativ și calitativ).*

Pentru evaluarea eficienței se utilizează următoarea formulă:

$$\text{Eficiența} = \frac{\text{Rezultate obținute (ieșiri)}}{\text{Resurse utilizate (înrări)}}$$

Dacă rezultatul raportului este egal sau mai mare decât "1", situația este favorabilă, ceea ce înseamnă că resursele utilizate au condus la obținerea unor rezultate de calitate corespunzătoare.

Când obiectivul de audit al eficienței ia în considerare rezultatele, auditul se va concentra asupra proceselor prin care autoritatea transformă resursele în realizări. În context, Eficiența presupune obținerea de rezultate mai bune fără a crește volumul resurselor utilizate.

Riscurile generale care pot afecta eficiența sunt:

- **pierderi** datorate utilizării anumitor resurse care nu au condus la realizările așteptate;
- **un raport cost/beneficiu scăzut** (ex.: rata eficienței forței de muncă este scăzută);
- **execuție lentă** a investiției;
- **imposibilitatea identificării și controlării factorilor externi**, cum ar fi costurile impuse persoanelor sau entităților din afara subiectului auditat, fără care se realizau obiectivele.

Criteriile de apreciere a eficienței pot fi, de exemplu:	
✓ reglementare internă cu indicatori de eficiență stabiliți, sau politica programului, proiectului, procesului sau activității	✓ cele mai "bune practici", în cazul în care problemele sunt complexe și nu există standard în domeniu
✓ indicatorii de eficiență realizați de entități cu activitate similară	✓ procedurile de control și de monitorizare instituite de conducere
✓ indicatorii de eficiență realizați de către cea mai performantă entitate care funcționează în domeniu	✓ indicatorii de performanță realizați de entitate pentru activități similare, în perioade de timp diferite
✓ costul per unitate de rezultat obținut (de exemplu, costul per loc de muncă creat, costul mediu pe oră de formare profesională) sau a ratei de eficiență a forței de muncă (de exemplu, numărul de cereri de finanțare procesate pe zi), comparat cu costul altor activități	

Aceste lucruri pot duce la o mai bună înțelegere a motivelor pentru care procesele sunt eficiente, chiar fără a măsura însăși eficiența. (GUID 3910/pct.41).

În funcție de abordarea auditului, auditorii fie trebuie să examineze fiabilitatea analizei efectuate de entitatea auditată la stabilirea rapoartelor cost-eficiență și estimarea efectelor așteptate din activitățile planificate, fie să efectueze ei înșiși o astfel de analiză.

● **EFICACITATEA: ATINGEREA REZULTATELOR/OBIECTIVELOR AȘTEPTATE**



STANDARD

Eficacitatea se referă la realizarea obiectivelor stabilite în raport cu indicatorii planificați. Este preocupată de impactul efectiv realizat.

Sursa: ISSAI 300/pct.11

Auditul care evaluează **eficacitatea** se referă la analiza rezultatelor sau impacturilor urmare utilizării fondurilor publice, respectiv stabilirea gradului de îndeplinire a obiectivelor declarate ale unui program, proces, proiect sau activitate. Este vorba despre măsura în care obiectivele politicii au fost îndeplinite în ceea ce privește rezultatul generat. (GUID 3910/pct.42).

Eficacitatea se evaluează în felul următor:

$$\text{Eficacitatea} = \frac{\text{Rezultate obținute (ieșiri)}}{\text{Rezultate așteptate}} \\ (\text{indicatori de performanță})$$

Auditul eficacității se va concentra asupra **rezultatelor așteptate, rezultatelor obținute sau impactului**. Problemele legate de eficacitate se pun atunci când o entitate sau o activitate nu produce realizările, rezultatele sau impacturile scontate.

Printre **riscurile** generale ce pot afecta eficacitatea se pot număra:

- **elaborarea defectuoasă a politicii**: evaluarea inadecvată a necesităților, obiective neclare, necoerente, modalități de acțiune inadecvate sau imposibilitatea de a le pune în practică;

➤ **eșecuri de gestionare:** obiectivele nu sunt atinse, managementul nu a prioritizat atingerea obiectivelor.

Prin urmare, aceste trei principii ajută auditorului să se orienteze corect în modalitatea de auditare a subiectului, pentru a scoate în evidență problemele care împiedică atingerea performanței acestuia. De aceea este important să înțelegeți, că:

!!! Nu este obligator să vă axați pe evaluarea celor trei „E”, ci doar pe acel principiu, evaluarea căruia va aduce cea mai mare plus valoare a auditului dvs.

Un exemplu de identificare a celor 3E este prezentat în Anexa nr. 2 la Manual.

1.3 Care este diferența dintre auditul de performanță și alte tipuri de audituri publice?

Având la bază Cadrul Declarațiilor Profesionale, auditorul realizează diferite activități de audit, cum ar fi: financiar, al conformității și al performanței, care abordează următoarele aspecte:

- în cazul *auditului financiar* – obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate, din toate punctele de vedere semnificative, conform cadrului normativ aplicabil de raportare financiară;

- în cazul *auditului conformității* – obținerea unei asigurări că activitățile, tranzacțiile financiare efectuate sunt, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu reglementările aplicabile;

Spre deosebire de auditul financiar sau de conformitate, care fac obiectul unor cerințe și așteptări destul de specifice, natura auditului performanței este vastă și mai deschisă spre aprecieri și interpretare; zona de acțiune, de asemenea, este mai selectivă și poate cuprinde un ciclu de câțiva ani, și nu doar o singură perioadă financiară.

Principiile în auditul performanței: **economia, eficiența și eficacitatea** (cei „3E”) (GUID 3910/pct.37-48) sunt o modalitate bună de a distinge, spre exemplu, un audit de performanță de un audit de conformitate.

Auditul performanței diferă sub mai multe aspecte de celelalte, principalele diferențe fiind sintetizate în tabelul de mai jos:

Aspecte	Auditul performanței	Auditul financiar	Auditul conformității
Obiectiv	Evaluează dacă: -banii publici au fost utilizați în mod economic, eficient și eficace; - entitatea auditată respectă principiile economicității, eficienței și eficacității	Evaluează legalitatea și regularitatea operațiunilor financiare, precum și fiabilitatea conturilor	Evaluează dacă activitățile entității din sectorul public sunt conforme actelor legislative și reglementărilor care guvernează aceste entități
Domeniu de aplicare	Politică, program, proiect, organizație, activități, procese, sisteme de gestiune ș.a.	Operațiuni financiare, proceduri-cheie de contabilitate și de control	Activități, procese
Baza academică	Economie, științe politice, sociologie etc.	Contabilitate și drept	Drept și economie
Metode	Variază de la un audit la altul	Cadru standardizat	Cadru standardizat
Criterii de audit	Libertate mai mare pentru auditori în selectarea criteriilor. Criterii unice pentru fiecare audit	Criterii formale, în mod normal putând fi standardele internaționale de contabilitate, IFRS IPSAS sau alte cadre de raportare financiară naționale utilizate în sectorul public	Mai puțină libertate pentru auditori în selectarea criteriilor. Criterii standard stabilite de legislație și reglementări aplicabile tuturor auditurilor

Standardele pe care Curtea de Conturi le aplică (ISSAI 300/pct.14 și ISSAI 400/pct.9) confirmă, că în dependență de mandat Curtea poate realiza audituri combinate care includ aspecte financiare, de conformitate și/sau de performanță.

Astfel, conform ISSAI 300/pct.14, atunci când apar suprapuneri între tipurile de audit (audituri combinate), trebuie luate în considerare următoarele puncte:

- Declarația de standarde aplicată în audit din ISSAI 300/pct-le 7 și 8 – „... *Am efectuat [auditul...] în conformitate cu [standardele..3000... 4000.], care se bazează pe [sau în concordanță cu] ISSAI 100 - Principiile fundamentale ale sectorului public ...*” va trebui să fie ajustată în conformitate cu ISSAI 100/pct-le 9 sau 10.

- Elementele auditului de performanță pot face parte dintr-un audit mai amplu care acoperă, de asemenea, aspecte de conformitate și audit financiar.

- În cazul unei suprapuneri, trebuie respectate toate standardele relevante. Este posibil ca acest lucru să nu fie fezabil în toate cazurile, deoarece standardele diferite pot conține priorități diferite.

Atunci când auditarea conformității face parte dintr-un audit de performanță (ISSAI 400/pct.26), conformitatea este văzută ca unul dintre aspectele economiei, eficienței și eficacității. Neconformitatea poate fi o cauză, sau o explicație, sau o consecință a stării activităților care fac obiectul auditului de performanță. În auditurile combinate de acest tip, auditorii ar trebui să-și folosească raționamentul profesional pentru a decide dacă performanța sau conformitatea este punctul principal al auditului și dacă să aplice ISSAI-urile auditului performanței, auditului conformității sau ambelor.

În determinarea dacă performanța constituie obiectivul principal al misiunii de audit, ar trebui de avut în vedere faptul că auditul performanței se concentrează pe activitate și rezultate, mai degrabă decât pe rapoarte sau conturi, și că obiectivul său principal este de a promova economia, eficiența și eficacitatea, mai degrabă decât raportarea privind conformitatea. Același considerent poate fi aplicat și pentru un compartiment/subîntrebare din cadrul auditului conformității sau financiar.

CAPITOLUL II

CARE SUNT CERINȚELE CHEIE ALE CALITĂȚII AUDITULUI

CARE SUNT CERINȚELE CHEIE ALE CALITĂȚII AUDITULUI DE PERFORMANȚĂ?

Odată ce Curtea de Conturi aplică Cadrul declarațiilor profesionale, capitolul respectiv descrie cerințele cheie pentru auditul performanței (AP) promovate de ISSAI 3000 „Standardele auditului performanței”, care este Standardul de „autoritate” al AP. Aceste cerințe se bazează pe și dezvoltă în continuare principiile fundamentale ale ISSAI 100 și ISSAI 300 pentru a se potrivi contextului specific de audit al performanței. Pe parcursul Manualului se utilizează și conceptele generale ale auditului performanței (GUID 3910), care trebuie luate în considerație de fiecare auditor, care inițiază o misiune de audit al performanței.

Astfel, conform ISSAI 3000/pct.21-88,

CERINȚELE GENERALE ALE AUDITULUI PERFORMANȚEI SUNT:

2.1. Etica și independența	2.2. Utilizatorii și părțile responsabile	2.3. Subiectul auditului	2.4. Încrederea și asigurarea în auditul performanței
2.5. Obiectivele auditului	2.6. Criteriile de audit	2.7. Abordarea auditului	2.8. Riscul de audit
2.9. Comunicarea	2.10. Competențele echipei de audit	2.1. Supravegherea	2.12. Raționamentul profesional și scepticismul
2.13. Sistemul de management al calității	2.14. Materialitatea	2.15. Documentația de audit	

Având în vedere focalizarea și natura auditului performanței, aceste cerințe sunt de o importanță critică pentru Curtea de Conturi și pentru auditori. Fără aceste principii, orice instituție supremă de audit și auditorii nu sunt bine poziționați pentru a executa în mod eficient audituri de performanță și, astfel, pentru a obține îmbunătățiri ale economiei, eficienței și eficacității (cele 3E).

Astfel, capitolul respectiv descrie fiecare principiu și importanța acestuia, iar modurile de aplicare a lor în procesul de audit sunt relatate în următoarele capitole.

2.1. Ce sunt independența și etica?



PRINCIPIU

Față de instituțiile supreme de audit sunt așteptări ridicate, astfel acestea trebuie să acționeze ca organizație model și să inspire încredere și credibilitate cetățenilor, organelor legislative și executive, entităților auditate și altor părți interesate.

Sursa: ISSAI 130/pct.1



STANDARD

Auditorul trebuie să respecte procedurile ISA pentru independență și etică, care, la rândul său, trebuie să respecte ISSAI-le aferente independenței și eticii.

Auditorul trebuie să aibă grijă să rămână independent, astfel încât constatările și concluziile auditului să fie imparțiale și să fie văzute ca atare de către utilizatorii vizați.

Sursa: ISSAI 3000/pct-le 21, 23

INDEPENDENȚA

Înseamnă a fi liber de circumstanțe sau influențe care compromit, sau pot fi considerate ca compromițătoare, judecata profesională și acționarea într-o manieră imparțială.

Este important ca auditorul, să înțeleagă ce potențiale amenințări există care ar putea afecta independența și submina eficacitatea unui audit. Există șase amenințări majore la adresa independenței în timpul realizării unui audit de performanță, așa cum se arată în figura din Anexa nr.3

În calitate de auditor, este important să rămâneți independent, astfel încât raportul dumneavoastră să fie imparțial și să fie văzut ca atare de către utilizatorii vizați. Capacitatea de a vă menține independența este importantă în contextul unui audit de performanță, deoarece multe decizii trebuie luate pe baza raționamentului DVS profesional și a probelor de audit.

În caz contrar, lipsa de independență ar putea afecta negativ: subiectul, obiectivele și întrebările de audit; criteriile aplicabile; abordarea auditului; evaluarea probelor de audit și formarea concluziilor, precum și redactarea unui raport corect și echilibrat.

ETICA

Etica reprezintă principiile morale ale unei persoane care includ:

- **Integritate:** a acționa onest, fiabil, cu bună-credință și în interesul public.
- **Competență profesională:** a dobândi și a menține cunoștințe și abilități adecvate rolului și a acționa în conformitate cu standardele aplicabile și cu atenția cuvenită.
- **Comportament profesional:** pentru a respecta legile, reglementările și convențiile aplicabile și pentru a evita orice comportament care ar putea discredita SAI-ul dumneavoastră.
- **Confidențialitate și transparență:** pentru a proteja în mod corespunzător informațiile, echilibrând aceasta cu nevoia de transparență și responsabilitate.

ISSAI 130: Codul de etică al INTOSAI oferă îndrumări aprofundate atât pentru ISA, cât și pentru auditor cu privire la fiecare dintre aceste principii. Totodată, Curtea a elaborat și aprobat în a. 2019 Codul Etic⁶, destinat conducerii și angajaților și care promovează un set de valori și principii pe care urmează să fie bazat comportamentul acestora.

2.2. Cine sunt părțile într-un audit de performanță?



STANDARD

Auditorul trebuie să identifice părțile interesate și cei responsabili de audit, pe tot parcursul auditului și rolurile acestora pentru a realiza auditul în continuare.

Sursa: ISSAI 3000/pct.25

Auditorii, rolul fiind îndeplinit de Președintele Curții de Conturi și de persoanele cărora le este delegată sarcina de a efectua auditurile (ISSAI 100/pct.25). În conformitate cu Ghidul privind sistemul de management al calității al Curții de Conturi⁷, auditorii efectuează audituri sub supravegherea conducerii. Potrivit ISSAI 300/pct.16, auditorii din auditurile de performanță trebuie să lucreze într-o echipă cu abilități diferite și complementare. Când aceștia înaintează recomandări, ei trebuie să aibă grijă să nu își asume responsabilitățile părților responsabile.

Părțile responsabile, care pot fi cei responsabili pentru subiectul auditat, pentru furnizarea de informații auditorului și, de asemenea, pentru implementarea recomandărilor. În auditurile de

⁶ Codul Etic al Curții de Conturi aprobat prin Hotărârea CC nr.19 din 05.04.2019

⁷ Ghidul privind sistemul de management al calității aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 3 din 24.02.2023 (în continuare Ghidul privind sistemul de management al calității, sau GSMC, după caz)

performanță, acest rol poate fi împărtășit și de persoane fizice sau instituții (ISSAI 100/pct.25; ISSAI 300/pct.17; ISSAI 3000/pct.27).

Utilizatorii vizați sunt persoanele, instituțiile pentru care auditorul pregătește raportul de audit al performanței. Spre exemplu, aceștia sunt Parlamentul, Guvernul, agențiile guvernamentale, ONG-uri, terții vizați de audit și publicul (ISSAI 100/pct.25; ISSAI 3000/pct.26). Este important ca auditorul să ia în considerare nevoile și interesele utilizatorilor vizați și ale părților responsabile. Acest fapt poate ajuta să adauge raportului plus valoare și să fie ușor de înțeles pentru aceste entități. Totuși, acest lucru nu trebuie să-i submineze independența și atitudinea obiectivă pe parcursul misiunii de audit (ISSAI 3000/pct.28).

2.3. Ce reprezintă Subiectul auditului?



STANDARD

Auditorul va identifica subiectul auditului performanței.

Sursa: ISSAI 3000/pct.29

Subiectul auditului performanței se referă la informația, starea sau activitatea care este măsurată sau evaluată în funcție de anumite criterii. Acesta se referă la întrebarea „ce este auditat” și este definit în domeniul/sfera auditului, care este limita auditului.

De regulă, subiectele auditului performanței se referă la examinarea performanței politicilor, programelor, instituțiilor guvernamentale, sistemelor, operațiunilor, activităților (ISSAI 3000/ pct.17), noțiuni definite astfel:

Politicile – eforturile, activitățile întreprinse pentru atingerea unor scopuri bine precizate, utilizând anumite resurse, într-o perioadă de timp stabilită;

Programul – un set de mijloace corelate, reglementări, resurse financiare, umane, materiale sau de altă natură mobilizate pentru implementarea unei anumite politici;

Organizația – complexul resurselor umane, structurilor și proceselor stabilite pentru realizarea anumitor obiective;

Sistem – un ansamblu al elementelor cu caracter decizional, organizatoric, informațional, motivațional din cadrul unei instituții/organizații, prin intermediul căruia se exercită ansamblul proceselor și relațiilor de management, în vederea obținerii unei eficiențe cât mai mari în activitate.

Operațiune – fapt economic, eveniment care a modificat sau poate modifica activele, capitalul propriu, datoriile, veniturile, costurile și/sau cheltuielile entității.

Activitate – serviciu, act executat de persoane juridice în vederea obținerii unor produse/rezultate.

Subiectul este determinat de obiectivul auditului și formulat în întrebările de audit. (ISSAI 100/pct.26; ISSAI 300/pct.19; ISSAI 3000/pct.30). Procesul de stabilire a domeniului de aplicare este descris mai detaliat în subcapitolul 3.4.3.

2.4. Importanța încrederii și asigurării în auditul performanței



STANDARD

Auditorul trebuie să comunice în mod transparent rezultatele auditului, subiectul auditat vis-a-vis de criteriile stabilite.

Sursa: ISSAI 3000/pct.32

Asigurarea înseamnă că utilizatorii rapoartelor de audit pot avea încredere în constatările, concluziile și recomandările din raport.

Astfel, auditorul trebuie să comunice utilizatorilor, într-un mod echilibrat, transparent și motivat, modul în care au fost stabilite obiectivele, criteriile, sfera (domeniul de aplicare), metodologia și informațiile colectate (ISSAI 3000/pct.32-34). Elementul important este de a prezenta în mod transparent cititorului rezultatele auditului, astfel, ca acesta să poată înțelege legătura între constatările formulate cu criteriile de audit. Prin urmare, în rezultatul concluziilor formulate, utilizatorii nu trebuie să fie induși în eroare și să nu-și piardă încrederea în probele deținute de audit.

2.5. Ce sunt obiectivele auditului performanței?



STANDARD

Auditorul trebuie să stabilească clar obiectivul/ele de audit, care se referă la economicitate, eficiență și eficacitate.

Auditorul trebuie să-și stabilească întrebarea de audit cu suficiente detalii, astfel ca aceasta să fie clară și să permită dezvoltarea logică a design-ului (planificării) misiunii.

În cazul în care obiectivul auditului este formulat sub formă de întrebare de audit divizată în sub-întrebări, atunci auditorul trebuie să se asigure că acestea sunt tematic conexe, complementare, nu se suprapun și, în mod colectiv, răspund exhaustiv la întrebarea generală de audit.

Sursa: ISSAI 3000/pct.35-37

Obiectivul general al auditului reprezintă subiectul/motivul pentru efectuarea auditului și asupra căruia auditorul trebuie să obțină răspunsuri pentru a le oferi cititorului. Acesta trebuie să fie expus în mod clar și se stabilește inițial în fișele de prezentare a tematicilor⁸ (vezi subcapitolele 3.1, 3.2), la începutul procesului de planificare, când se identifică potențialele tematici de audit. La fel, Obiectivul reprezintă tema auditului din Programul anual al activității de audit și ghidează auditorul la identificarea aspectelor care urmează să fie auditate și raportate (vezi exemple de obiective în Introducere).

Obiectivele, care reies din cel general, ar trebui să fie limitate în număr, în mod ideal de la trei la cinci, pentru a pune accentul în mod corespunzător pe audit (ating compartimentele specifice ale domeniului). Principiile auditului performanței (ISSAI 3000/pct.35-39), stipulează că auditorii performanței trebuie să identifice clar obiectivele auditurilor **sub forma unor întrebări de audit** pentru care auditul va căuta răspunsuri și va exprima o concluzie relevantă. Astfel, în etapa de planificare obiectivul (ele) de audit de obicei se formulează sub formă de întrebări de audit pentru a oferi răspunsul la motivul pentru care are loc auditul, pe baza probelor de audit obținute (Obiectivul general se transformă în Întrebare generală, iar obiectivele mai detaliate/specifice - în întrebări specifice). Întrebările se pot referi la instituții guvernamentale, sisteme, operațiuni, programe, activități sau organizații care au tangență cu subiectul respectiv. Mai detaliat despre modul cum se dezvoltă întrebările de audit este relatat în subcapitolul 3.4.2.

2.6. Abordarea în auditul de performanță



STANDARD

Auditorul trebuie să aleagă o abordare de audit orientată pe rezultate, probleme sau sistem, sau o combinație a acestora.

Sursa: ISSAI 3000/pct.40

Pentru a facilita o bună planificare și a determina natura examinării care trebuie efectuată în auditul performanței, auditorii trebuie să aleagă clar abordarea auditului (ISSAI 300/pct.26). Este o legătură importantă între obiectivul (obiectivele) auditului, criteriile de audit și munca depusă pentru colectarea probelor (ISSAI 3000/pct.41).

Auditul performanței urmează, în general, una dintre cele trei abordări:

- o **abordare orientată spre sistem**, care examinează buna funcționare a sistemelor de management/de control (de ex.: în cadrul unei entități: sisteme de management financiar, informațional, operațional; iar în cadrul mai multor entități: politici/reglementări elaborate);
- o **abordare orientată către rezultate**, care evaluează dacă rezultatele sau obiectivele rezultate au fost atinse conform așteptărilor sau dacă programele și serviciile funcționează după cum s-a planificat;
- o **abordare orientată către probleme**, care examinează, verifică și analizează cauzele unor probleme particulare sau abateri de la criterii.

⁸ Fișe întocmite de auditori/responsabili de audit asupra unor subiecte potențiale de audit identificate din auditurile realizate sau din alte surse.

Trebuie să se utilizeze o abordare de audit care va produce rezultate cât mai relevante, la cele mai mici costuri (vezi subcapitolul 3.4.1). După cum s-a menționat, auditul performanței în general urmează una sau o combinație a celor trei abordări, care, privite din perspectiva principiului fundamental, precum și a tehnicilor metodologice, diferă semnificativ. Tabelul de mai jos prezintă factorii de diferențiere ale acestora.

Tabelul nr. 1

Diferențierea abordărilor în auditul performanței

Factori de diferențiere	Abordare bazată pe rezultate	Abordare bazată pe probleme	Abordare bazată pe sistem
Domeniul de aplicare	Rezultatele programului /activității	Problemele din cadrul programului/ proiectului/activității	Sistemul de control managerial
Criterii de audit	3E (în special eficacitatea)	3E (în special eficiența și economicitatea)	3E (indirect, prin intermediul sistemelor de control manageriale)
Scop	Evaluarea performanței realizate (măsura îndeplinirii cerințelor privind 3E)	Identificarea problemelor, examinarea cauzelor apariției lor	Analiza, examinarea și testarea elementelor-cheie din cadrul sistemelor de control care asigură optimizarea economicității, eficienței și a eficacității
Munca de audit	Evaluează dacă obiectivele au fost atinse așa cum a fost planificat sau dacă programele/serviciile funcționează așa cum au fost concepute	Examinează, verifică și analizează cauzele unor probleme specifice sau abaterilor de la criterii și estimează consecințele posibile ale acestora	Identifică vulnerabilitățile/ punctele slabe, condițiile și cauzele care au generat performanțe slabe ale sistemelor de control manageriale (de ex.: dacă există proceduri care să atenueze riscurile ce influențează creșterea performanței entității).
Examinarea sistemelor de control	La nivelul programului/ proiectului /activității. <i>Identificarea riscurilor de neatingere a rezultatelor planificate</i>	La nivelul programului/ proiectului/activității. <i>Identificarea problemelor care influențează realizarea eficientă a programului /proiectului/activității</i>	La nivel managerial de sistem (program/proiect/activitate). <i>Examinarea acelor controale din cadrul entităților, care sunt responsabile de asigurarea principiilor celor 3E ale sistemului</i>
Relevanța/când este necesar/ aplicabil?	Când există obiective, indicatori de rezultate și informații clare privind rezultatele ce urmau a fi atinse	Când activitatea /procesele este conformă, obiectivele sunt stabilite, însă performanța este joasă	Când activitatea/ procesele au obiective stabilite, însă performanța este joasă. Nu este asigurată funcționarea și punerea în aplicare a sistemelor de gestiune și monitorizare a rezultatelor așteptate
Puncte de reper pentru formularea întrebărilor de audit	<ul style="list-style-type: none"> • Care este performanța? • Ce rezultate au fost obținute? • S-au îndeplinit cerințele și obiectivele programului/ activității? 	<ul style="list-style-type: none"> • Problemele semnalate există în realitate? • Care sunt cauzele problemelor? 	<p><i>Întrebări aferente măsurilor luate la nivel decizional/de politici:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sunt stabilite obiectivele? • Sunt organizate și gestionate activități și sarcini, identificate necesitățile de finanțare, în corespundere cu obiectivele stabilite? • Sunt monitorizate, evaluate și raportate rezultatele, transparența activităților din cadrul subiectului auditat?

Pentru a oferi și alte clarități în stabilirea abordării într-o misiune, puteți consulta și tabelele din Anexele 13 și 14 în care se reflectă interconexiunea abordării de audit cu întrebarea/principiile de audit.

2.7. Ce sunt criteriile de audit?

STANDARD



Auditorul trebuie să stabilească criteriile adecvate de audit, care să corespundă obiectivelor și întrebărilor de audit și sunt legate de principiile economicității, eficienței și eficacității. Auditorul trebuie să discute criteriile de audit cu entitatea auditată pe parcursul planificării și efectuării auditului.

Sursa: ISSAI 3000/pct-le 45, 49

Criteriile de audit reprezintă standarde rezonabile și realizabile în baza cărora se compară sau se evaluează performanța reală, precum economicitatea, eficiența și eficacitatea activităților.

Criteriile sunt necesare pentru a evalua condițiile existente și pentru a elabora constatările auditului (prin compararea situației reale cu cea care trebuie să fie), adică reprezintă așteptările unei persoane rezonabile și informate privind „modul cum ar trebui să meargă treburile”. De fapt, ele sunt standardele conform cărora probele de audit ar trebui să fie judecate. În acest sens, criteriile prevăd un context pentru evaluarea dovezilor și înțelegerea constatărilor, concluziilor și recomandărilor ale unui raport de audit (GUID 3910/pct-le 55-60 și GUID 3920/pct-le 38-43). Satisfacerea sau depășirea criteriilor poate să indice atingerea performanțelor, poate și mai mult, sau „cea mai bună practică”, în timp ce necorespunderea cu criteriile indică faptul că sunt necesare îmbunătățiri.

2.8. Ce este riscul de audit?



STANDARD

Auditorul va gestiona activ riscul de audit pentru a evita dezvoltarea constatărilor, concluziilor și recomandărilor de audit incorecte sau incomplete, furnizarea de informații dezechilibrate sau eșecul de a adauga valoare.

Sursa: ISSAI 3000/pct.52

Riscul de audit este posibilitatea ca constatările, concluziile și recomandările pot fi necorespunzătoare sau incomplete, ca urmare a insuficienței sau nerelevanței dovezilor, procesului de audit, omisiuni intenționate a informațiilor, sau datelor înșelătoare din cauza denaturărilor sau fraudei (ISSAI 3000/pct-le 61-62).

Abordarea riscului de audit este încorporată în întregul proces și metodologia auditului de performanță. Pentru a gestiona riscul de audit, auditorul trebuie să:

- a) identifice riscurile;
- b) evalueze riscurile identificate;
- c) elaboreze și implementeze strategii de prevenire și atenuare a riscurilor;
- d) monitorizeze riscurile de audit și strategiile de atenuare pe tot parcursul auditului și efectueze ajustările în funcție de circumstanțe.

Adică, responsabilul de audit, la formarea echipelor de audit, la inițierea misiunilor de audit, trebuie să ia o atitudine conștiincioasă față de riscurile de audit și să identifice metodele de gestionare ale acestora.

Procedurile de gestionare a riscului de audit sunt relatate detaliat în subcapitolul 3.4.7 din Manual.

2.9. Importanța comunicării



STANDARD

Auditorul trebuie să planifice și să mențină o comunicare eficientă și adecvată asupra aspectelor cheie cu entitatea auditată și cu părțile interesate relevante pe parcursul procesului de audit.

Auditorul trebuie să aibă grijă să se asigure că comunicarea cu părțile interesate nu compromite independența și imparțialitatea CCRM.

ISA va comunica în mod clar standardele care au fost urmate la realizarea auditului.

Sursa: ISSAI 3000/pct-le 55, 59, 61

Luați în considerație faptul, că echipa de audit nu lucrează singură în efectuarea unui audit de performanță. Astfel, ea trebuie să mențină o comunicare eficientă și adecvată cu cei auditați pentru a

obține informațiile necesare, pentru a efectua analiza și a ajunge la concluzii adecvate. Un audit se poate concentra pe o entitate auditată sau mai multe entități. Comunicarea cu toate entitățile relevante implicate este importantă. Pe lângă consultarea cu responsabilul de audit, asistența metodologică, juridică, IT, poate fi util și solicitarea ajutorului celor din afara Curții de Conturi. De exemplu, poate fi solicitat suportul experților din instituții publice în domeniu. Cu toate acestea, este important să se mențină independența dacă se solicită acest tip de asistență și să nu se permită expertului să influențeze în mod necorespunzător concluziile auditului.

Comunicarea cu entitățile auditate

Este important ca să fie menținută implicarea entităților auditate în toate aspectele relevante legate de audit. Acest lucru este important pentru dezvoltarea unei relații de lucru constructive și pentru a ajuta la asigurarea faptului că echipa de audit poate atinge obiectivul(ele) de audit și poate efectua un audit de înaltă calitate. Comunicarea poate include obținerea de informații relevante pentru audit și furnizarea entităților auditate a potențialelor constatări și concluzii.

Se recomandă ca echipele de audit să comunice cu entitățile auditate în intervale regulate pe parcursul auditului. Deoarece entitățile auditate pot să nu aibă cunoștințe despre auditul performanței, este important de a le comunica scopul și procesul auditului performanței.

Pe parcursul misiunii de audit, pentru a asigura o comunicare calitativă cu entitățile auditate, echipa de audit trebuie să ia în considerație următoarele:

- Chestiunile cheie, care trebuie discutate cu entitățile auditate la planificare:

- subiectul auditului;
- obiectivul și întrebările de audit;
- criteriile de audit;
- perioada auditată;
- metodologia auditului;
- entitățile/programele care urmează să fie incluse în audit.

• Să mențină întâlnirile cu entitățile auditate pe parcursul procesului de audit și să ia în considerare feedback-ul acestuia. Deoarece auditurile evoluează pe măsură ce echipa de audit învață mai multe despre subiect, entitățile auditate trebuie să fie informate cu privire la orice modificări semnificative ale aspectelor cheie ale auditului (întrebări sau criterii de audit). Comunicarea eficientă poate îmbunătăți accesul la informații noi (neașteptate) și date;

• Să ofere entităților auditate posibilitatea de a comenta constatările preliminare, concluziile și recomandările auditului. În plus, comentariile entităților auditate pot fi folosite pentru a corecta erorile de fapt și pentru a lua în considerare necesitatea de a face alte modificări la rapoartele finale. Diferențele de opinii rămase sau alte comentarii importante, împreună cu răspunsurile SAI, *pot fi publicate ca parte a raportului*.

Un dialog solid pe tot parcursul procesului de audit care implică entitățile auditate este important pentru a obține îmbunătățiri semnificative în guvernanta și poate crește impactul auditului. Cu toate acestea, auditorul trebuie să păstreze întotdeauna independența și imparțialitatea corespunzătoare.

Comunicarea cu părțile interesate din afara Curții de Conturi

Pentru îmbunătățirea calității auditului, un rol strategic joacă implicarea părților interesate din afara Curții. Acestea pot include comunitățile academice și de afaceri; instituții din domeniu/de cercetare; ONG; auditori interni; cetățenii; reprezentanți ai grupurilor vulnerabile, ș.a.

Curtea de Conturi salută colaborarea productivă cu diferite organisme din exterior, deoarece o implicare suplimentară sporește calitatea rapoartelor de audit pe care aceasta le livrează utilizatorilor.

2.10. Competențele echipei de audit

STANDARD



CCRM trebuie să se asigure, că echipa de audit deține în mod colectiv competența profesională necesară pentru a realiza auditul.

Sursa: ISSAI 3000/pct.63

Calitatea unui audit depinde de abilitățile și cunoștințele echipei de audit pentru îndeplinirea sarcinilor necesare cerute în timpul unui audit. Auditul performanței este un efort de echipă. Problemele în auditul de performanță sunt adesea complexe și nu toți membrii echipei trebuie să posede aceleași abilități. Mai degrabă, în mod ideal, echipa de audit ar trebui să dețină cumulativ abilitățile, cunoștințele și experiența necesare pentru a asigura realizarea misiunii de audit. Astfel, responsabilii de audit din cadrul direcțiilor generale ale Curții trebuie să se asigure de acest fapt înainte de a planifica misiunea de audit. De exemplu, dacă în echipa de audit sunt câțiva auditori fără experiență, este important să se echilibreze cu manageri cu experiență. Odată ce echipa de audit a fost formată, aceasta trebuie să mențină abilitățile și competențele profesionale individuale, respectând evoluțiile în standardele profesionale și legislația relevantă, începând de la selecția subiecților și planificarea auditului până la colectarea datelor, analiză, raportare și follow-up. O echipă care nu are abilități, cunoștințe și experiența necesare poate efectua un audit într-un mod mai puțin eficient și poate produce un raport care nu abordează în mod corespunzător subiectele de audit.

Pentru a crea condițiile și angajamentele instituționale ce ajută la asigurarea efectuării unui audit de calitate, Curtea a aprobat Cadrul de competențe profesionale menit să contribuie la formarea, dezvoltarea și evaluarea competențelor profesionale ale tuturor angajaților CCRM, în care se regăsesc și competențele auditorului public ce desfășoară misiuni de audit al performanței.⁹

O metodă de a obține un produs calitativ în domenii mai complicate, ce necesită analize mai ample, echipa de audit poate **utiliza munca experților externi**. Experiența, concluziile, investigațiile acestora sunt adesea folosite în auditul performanței pentru a completa setul de abilități ale echipei de audit și pentru a îmbunătăți calitatea auditului. Un expert, dacă este necesar, este o persoană sau o organizație, care posedă abilități, cunoștințe speciale și experiență într-un alt domeniu, decât auditorul¹⁰. La utilizarea muncii expertului auditorul de performanță face referințe pe parcursul constatărilor la concluziile formulate de experți, însă își păstrează întreaga responsabilitate pentru activitatea de audit și concluziile din raportul de audit (ISSAI 3000/pct.65).

2.11. Importanța supervizării lucrului de audit



STANDARD

ISA trebuie să se asigure, că activitatea auditorilor la fiecare etapă a procesului de audit este corect supravegheată.

Sursa: ISSAI 3000/pct.66

Supervizarea auditului se realizează de către responsabilul de audit și șeful echipei de audit și este esențială pentru a se asigura că toate politicile și procedurile de audit sunt urmate pe tot parcursul procesului de audit, obiectivele auditului sunt îndeplinite și calitatea activității de audit este menținută. Potrivit ISSAI 3000 (pct.67), de fapt se așteaptă, ca supervisorul să aibă competențe și cunoștințe în metodologiile de audit; planificarea și monitorizarea lucrului de audit; de management; gândire strategică; previziunea și rezolvarea problemelor. Nivelul de supervizare realizat depinde de profesionalismul și experiența echipei de audit și complexitatea tematicii de audit. Pentru detalii puteți consulta Ghidul privind sistemul de management al calității aprobat de Curte.

2.12. Ce prezintă raționamentul și scepticismul profesional?

STANDARD

⁹ Cadrul de competențe profesionale al Curții de Conturi a RM, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 61 din 13.12.2022

¹⁰ Regulamentul privind atragerea experților și utilizarea rezultatelor expertizelor realizate în cadrul misiunilor de audit aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 35 din 07.07.2009



Auditorul trebuie să exercite raționamentul și scepticismul profesional și să ia în considerare problemele din diferite perspective, menținând o atitudine deschisă și obiectivă la diferite puncte de vedere și de argumentare.

Auditorul trebuie să mențină un standard ridicat de comportament profesional.

Auditorul trebuie să fie dispus să inoveze pe tot parcursul procesului de audit.

Sursa: ISSAI 3000/pct-le 68, 75, 77

Aceste aspecte sunt hotărâtoare în ceea ce privește calitatea activității și a raportului de audit. Auditurile de performanță necesită o judecată și o interpretare semnificative, deoarece probele de audit pentru acest tip de audit sunt mai mult consecvente, decât argumentate prin natura (destinația) sa (ISSAI 3000/pct.69), cum ar fi în auditul financiar sau de conformitate.

Elementele esențiale ale acestor calități pot fi descrise după cum urmează.

Raționamentul profesional este actul de aplicare a cunoștințelor, abilităților și experienței – într-un mod care este susținut de standarde, legi și principii etice – pentru a dezvolta o opinie sau o decizie cu privire la o problemă. De exemplu, utilizarea raționamentului profesional este importantă pentru auditori în aplicarea cadrului conceptual pentru a determina independența într-o situație dată.

Aplicarea raționamentului profesional este necesară în următoarele activități utilizate în cadrul auditurilor de performanță:

- determinarea nivelului necesar de înțelegere a subiectului;
- determinarea naturii, calendarului procedurilor și metodologiei de audit;
- determinarea constatărilor care sunt suficient de semnificative pentru a fi raportate;
- evaluarea dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate; și
- determinarea relevanței recomandărilor, care trebuie să fie înaintate și dacă acestea pot elimina cauza și problemele identificate.

Scepticismul profesional înseamnă menținerea distanței profesionale față de entitate auditată și o atitudine de alertă și de întrebare la evaluarea suficiența și adecvarea probelor de audit obținute pe tot parcursul auditului.

Este firesc ca auditorul să exercite scepticism profesional și să adopte o abordare critică față de: integritatea managementului; răspunsurile la întrebări și alte informații obținute de la responsabili, prin interviuri suplimentare; informațiile noi apărute, prin revizuirea evaluării riscurilor; fiabilitatea datelor, prin planificarea unor proceduri suficiente; probele de audit obținute care contrazic alte probe (GIUD 3910/pct.85-89).

CUM AR PUTEA FI APLICATE RAȚIONAMENTUL ȘI SCEPTICISMUL PROFESIONAL

✓ Înaintează întrebări la răspunsurile și alte informații oferite de către entitatea auditată

✓ Compară, după posibilitate, răspunsurile dintr-o sursă cu cele din alte surse alternative

✓ Evaluează relevanța sursei documentelor obținute

✓ Evaluează riscurile ca rezultat al datelor identificate or a informațiilor inconsistente semnificative

✓ Evaluează fiabilitatea datelor care vor fi utilizate în timpul auditului

✓ Fii atent la probele de audit care contrazic alte probe de audit obținute

Evaluarea riscului de fraudă



STANDARD

Auditorul trebuie să evalueze riscul de fraudă la planificarea auditului și să fie în alertă cu privire la posibilitatea identificării fraudei pe tot parcursul procesului de audit.

Sursa: ISSAI 3000/pct.73

Conform standardelor (GUID 3910/pct-le 91-93), fraudă este definită ca un act intenționat de una sau mai multe persoane angajate, de conducere, sau terți care implică utilizarea înșelăciunii pentru a obține un avantaj nedrept sau ilegal precum:

- a) încălcarea încrederii;
- b) acordarea coluzivă a subvențiilor și contribuțiilor;

- c) licitație sau atribuirea contractelor coluzivă;
- d) înșelăciune, fals în acte, în declarații și în comportament;
- e) ascunderea frauduloasă;
- f) nereguli,
- g) recompense,
- h) comisiile secrete și netransparente;
- i) furt; ș.a.

Spre deosebire de eroare, fraudă este făcută intenționat și implică de obicei ascunderea deliberată a faptelor. Responsabilitatea principală pentru prevenirea și detectarea fraudei revine managementului entității auditate. De aceea, auditul intern trebuie să identifice și să evalueze riscul de fraudă acolo unde riscul este semnificativ și să stabilească procedurile de audit ca răspuns la aceste riscuri.

În context, auditurile de performanță necesită o judecată și o interpretare semnificative deoarece probele de audit pentru acest tip de audit sunt mai convingătoare decât concluzive în natură (ISSAI 3000/pct.69). Prin urmare, auditorul trebuie să mențină scepticismul profesional la analiza informațiilor obținute pe tot parcursul misiunii de audit, deoarece, de obicei, managementul și angajații implicați în fraude vor lua măsuri pentru a le ascunde de la auditor. Curtea de Conturi a descris procesul de evaluare a fraudei mai detaliat în Regulamentul privind procedurile aplicate în cadrul în cazul identificării/determinării de către auditori a riscului de fraudă/corupție¹¹, care poate fi consultat de echipa de audit.

2.13. Ce este sistemul de management al calității?



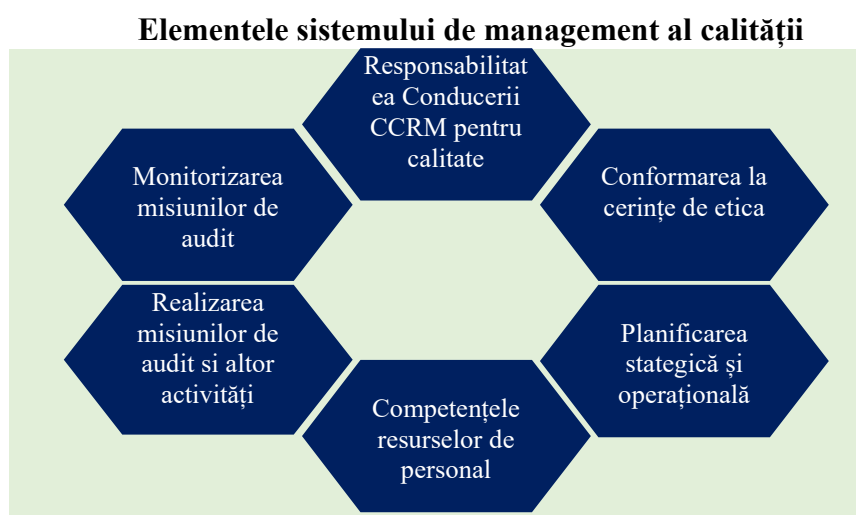
STANDARD

Curtea de Conturi trebuie să-și stabilească și mențină un sistem de protecție a calității, după care auditorii trebuie să se conformeze pentru a se asigura că toate cerințele sunt respectate și rapoartele de audit sunt adecvate, corecte și oferă o plus valoare și răspuns la întrebările de audit.

Sursa: ISSAI 3000/pct.79

Pentru a menține principiul controlului calității, Curtea de Conturi a aprobat Ghidul privind sistemul de management al calității bazat pe Standardul calității ISSAI 140, care este construit pe cinci elemente ale sistemului de management al calității (1-5) și al 6-lea element ce reprezintă asigurarea calității. Aceste elemente interconectate, prevăzute în Figura nr.2, permit funcționarea sistemului de management al calității, dirijarea și controlul activităților Curții asupra calității misiunilor de audit.

Figura nr.2



Sursa: elaborat în baza ISSAI 140 „Controlul calității pentru ISA”

¹¹ Regulamentul privind procedurile aplicate în cadrul în cazul identificării/determinării de către auditori a riscului de fraudă/corupție aprobat prin Hotărârea CCRM nr. 8 din 21 martie 2016 (în continuare Regulamentul privind identificarea/determinarea de către auditori a riscului de fraudă/corupție)

MAP se va axa doar pe al 5-lea element „Realizarea misiunilor de audit si altor activități”, celelalte fiind detaliat descrise în GSMC:

Prin urmare, **Realizarea misiunilor de audit și altor activități** se efectuează în baza standardelor adaptate de Curte, dar și a procedurilor interne aprobate sub formă de manuale, ghiduri, regulamente. Atât Codul Etic, Ghidul privind sistemul de management al calității, regulamentele interne, cât și manualele auditurilor de specialitate reglementează timpul util pentru a efectua un audit calitativ, componența și nivelele de competență a echipelor de audit, procesele etapelor misiunii de audit, modul de documentare a constatărilor auditului și de arhivare a dosarelor.

Procedurile puse în aplicare de Curte evidențiază, că sistemului de management al calității trebuie să fie prezent în toate fazele procesului de audit.

Cea de a cincea componentă, efectuarea auditului și a altor activități, cuprinde mai multe proceduri de control descrise în GSMC, acestea fiind: *îndrumarea, consultarea, supervizarea și revizuirea* muncii de audit.

Supervizarea activității membrilor echipei are loc permanent la nivel de responsabil de audit și **revizuirea** lucrului/documentației de audit - la nivel de șef de echipă/responsabil de audit (pentru detalii consultă GSMC). Acestea încep cu planificarea activității, selectarea tematicilor și a entităților spre auditare, informarea și **îndrumarea** adecvată și la timp a auditorilor desemnați, inclusiv la întocmirea documentației de audit și se finalizează cu evaluarea impactului obținut urmare a activităților de audit realizate. Deși ISSAI 3000/pct.67 prevede că supervizorul ar trebui să aibă competențe necesare, partea importantă în asigurarea unei calități bune a supervizării constă și în capacitatea managerului (responsabilului de audit) de a identifica și organiza la timp modul de asigurare a calității muncii de audit de către alte părți din afara echipei de audit (cum ar fi consultări/suport metodologic; dezbateri cu echipe oponente¹²/consultații publice).

Un aspect cheie al oricărui audit de performanță este *consultarea formală și informală*, care se desfășoară în cadrul echipelor de audit, între echipele de audit, cu specialiști interni sau externi¹³. Acest aspect presupune și componența controlului calității - EQCR (engagement quality control reviewer – angajament de examinator al controlului calității), care înseamnă persoană/-e, independente de echipa de audit, care realizează o evaluare obiectivă a problemelor semnificative, inclusiv riscurile identificate, raționamentul aplicat și concluziile formulate ale echipei de audit.

La fel, un element al EQCR este revizuirea independentă de echipă. Astfel de revizurii contribuie la promovarea și îmbunătățirea calității auditului, precum și la reducerea riscului de audit (GUID 3910/pct.103-104). Printre astfel de practici se regăsesc:

- *revizuirile la fierbinte* planificate anual, executate de auditorii independenți față de echipa de audit;

- *asistența metodologică*, care are menirea de a acorda suport, consultații la întâmpinarea greutăților în aplicarea standardelor, sau evaluarea documentației de audit în scopul îmbunătățirii calității acesteia¹⁴;

- *dezbaterile cu echipe oponente/consultații publice* de auditori calificați în auditul performanței (vezi subcapitolele 3.5 și 4.4), care au menirea de a îmbunătăți calitatea muncii de audit, prin expuneri asupra obiectivelor de audit, metodologiei utilizate, abordării de audit, precum și altor elemente importante de audit.

¹² auditori cu capacitate de a realiza audituri de performanță

¹³ A se vedea pct. 5.3.4 din GSMC

¹⁴ Reguamentul cu privire la asistența metodologică în procesul de audit, aprobat prin HCC nr.8 din 22.02.2022 (în continuare Reguamentul cu privire la asistența metodologică)

!!! Este important să luați în considerație, că în cazul auditurilor performanței, controlul calității misiunii trebuie realizat, cel puțin, în etapa formulării observațiilor preliminare și în etapa elaborării Planului de audit.

Elementele sistemului de management al calității nu pot fi bătute în cuie și nu pot fi dezvoltate pe o bază individuală, care ar putea garanta rapoarte de audit de performanță de înaltă calitate în subdiviziunile de performanță din Curte. Prin urmare, este important să se utilizeze astfel de proceduri la nivel instituțional, iar auditorii să fie și să rămână competenți și motivați, precum și deschiși la feedback-ul din partea celor care participă la controlul calității lucrului acestora (GUID 3910/pct.105).

2.14. Ce este materialitatea?



STANDARD

Auditorul trebuie să eie în considerație materialitatea la toate etapele al procesului de audit, inclusiv aspectele financiare, sociale, politice ale sibiectului de audit, cu scopul de a oferi cât mai multă valoare adăugată.

Sursa: ISSAI 3000/pct.83

Materialitatea poate fi definită ca importanța (sau semnificația) relativă a unui proces în contextul în care acesta este luat în considerare (ISSAI 3000/pct.84). Ea poate influența deciziile utilizatorilor raportului, cum ar fi Parlamentul sau Guvernul, pentru a oferi cât mai multă valoare adăugată. Pe lângă cea financiară, materialitatea include și semnificația socială și politică, conformitatea, transparența, guvernanta și responsabilitatea. Este important ca auditorul să aibă în vedere faptul că semnificația poate varia și poate depinde de interesul față de acesta a utilizatorilor vizați și a părților responsabile (ISSAI 3000/pct.84) (d.ex. ar fi ca dimensiune a materialității: incluziunea în societate persoanelor cu dizabilități fizice sau mentale, numărul gunoștilor autorizate, cazurile de boli X etc.).

În cele din urmă, luarea în considerare de către auditor a semnificației necesită aplicarea raționamentului profesional. În luarea deciziilor legate de semnificație, la selectarea subiectelor de audit, trebuie să se ia în considerație de:

- *riscurile pentru economie, eficiență și eficacitate;*
- *semnificația financiară, socială și politică;*
- *maximizarea impactului scontat;*
- *auditabilitatea.*

În calitate de auditor, țineți cont de materialitate pe parcursul auditului, cum ar fi atunci când proiectați întrebările și criteriile de audit, atunci când colectați și evaluați probele asociate auditului (ISSAI 3000/pct.85) și formulați constatări și recomandări de audit care contribuie în mod semnificativ la îmbunătățirea performanței. Deoarece, totalitatea operațiunilor entităților auditate este mai mult probabil să nu fie semnificativă pentru auditul dvs., așa că ar trebui să vă concentrați efortul asupra subiectului care este material și evaluat la moment.

2.15. Documentarea lucrului de audit



STANDARD

Auditorul trebuie să-și documenteze lucrul într-o manieră suficient de completă și detaliată

Sursa: ISSAI 3000/pct.86

Auditorul trebuie să colecteze și păstreze toate documentele relevante pe parcursul misiunii de audit și să documenteze activitatea realizată pe parcursul misiunii de audit, dar să nu se limiteze la:

- detalii privind planul de audit și metodologia,
- rezultatele muncii de teren și analiză,
- comunicări și feedback cu entitatea auditată și
- îndrumări, consultări, supervizări și revizuirii, ca proceduri a sistemului de management al calității.

Ce ar trebui să înțeleagă un auditor cu experiență din documentația altui auditor?

✓ *Natura, perioada și importanța domeniului auditat*

✓ *Aspectele semnificative care au apărut în timpul auditului (de exemplu, modificări ale domeniului de aplicare sau abordarea auditului, decizii privind un factor nou de risc identificat în timpul auditului, acțiuni întreprinse ca urmare a dezacordului între entitatea auditată și echipă etc.).*

✓ *Constatările de audit și probele obținute*

✓ *Concluziile la care s-a ajuns ca urmare a constatărilor de audit*

✓ *Mesajele importante sau cheie formulate în constatări și concluzii*

În calitate de auditor, ar trebui să luați măsuri pe parcursul auditului pentru a vă asigura că documentația de audit adecvată este colectată și menținută în conformitate cu procedurile Curții de Conturi, inclusiv și Manualul respectiv. De asemenea, trebuie să vă asigurați că documentația colectată este suficientă pentru a permite unui auditor cu experiență, care nu are legătură anterioară cu auditul dvs, să înțeleagă deciziile luate și modul în care au fost obținute rezultatele auditului.

Pe lângă colectarea și încrucișarea documentației, vă puteți asigura că sunt utilizate proceduri adecvate pentru a menține confidențialitatea și păstrarea în siguranță a documentației și a documentelor de lucru. Mai detaliat despre păstrarea documentelor de lucru și întocmirea dosarelor de audit va fi expus în Instrucțiunile privind executarea lucrărilor de secretariat¹⁵.

2.16. Cum să asiguri o calitate bună unui audit de performanță?

Procesul de audit al performanței cuprinde trei faze - planificarea, examinarea și raportarea.

În scopul de a stabili un cadru care să permită întocmirea unor rapoarte de audit de înaltă calitate și în timp util, precum și de a evita orice activitate inutilă, auditurile performanței trebuie realizate cu ajutorul următoarei abordări:

IMPORTANT DE LA ÎNCEPUTUL PÂNĂ LA SFÂRȘITUL AUDITULUI!!!

Auditorul trebuie să se asigure că:

- este exercitat un raționament echilibrat pe toată durata procesului de audit (*vezi subcap.2.12*);
- se formulează întrebări de audit pe baza cărora se pot trage concluzii (*vezi subcap.3.4.2*);
- se utilizează o combinație de metodologii adecvate pentru a colecta o serie de date (*vezi subcap.3.4.5*);
- sunt analizate și gestionate riscurile care pot afecta întocmirea raportului de audit (*vezi subcap.3.4.7*);
- probele sunt suficiente, pertinente și fiabile pentru a sprijini constatările auditului (*vezi subcap.4.*);
- structura raportului final, concluziile, recomandările sunt luate în considerare încă din faza de planificare (*vezi subcap.5.2, 5.3*);
- este adoptată transparența – o abordare „fără surprize” - față de entitatea auditată;
- activitatea personalului de audit la fiecare nivel și etapă a auditului este supervizată și supravegheată (*vezi subcap.2.11, 2.13, 3.3, 3.6, 3.7, 4 și pe parcurs*).

Unele elemente ale acestor calități sunt relatate în subcapitolele Manualului, altele fiind descrise după cum urmează:

Întocmirea Declarației de Independență

La inițierea etapei de planificare este esențial ca responsabilul de audit să se asigure că echipa și-a documentat independența. Pentru aceasta este necesară completarea Declarației de Independență față de entitățile auditate, după cum prevede Codul Etic aprobat de Curte.

Utilizarea instrumentelor necesare pentru a realiza cu succes activitatea de audit

Utilizarea unor instrumente corespunzătoare va contribui la garantarea elaborării unui plan realist și va facilita monitorizarea și examinarea continuă a realizărilor efective pe baza planului.

Planul privind studiul preliminar (*subcap. 3.3, Anexa 8 la Manual*) care reprezintă fișa de prezentare a propunerii de misiune de audit al performanței¹⁶ și reflectă inițierea etapei de planificare a auditului cu repartizarea activităților și responsabililor pe perioade de timp.

¹⁵ Ordinul președintelui CCRM nr. 227 din 14.12.2016 cu privire la aprobarea Instrucțiunilor privind executarea lucrărilor de secretariat în cadrul Curții de Conturi (în continuare Instrucțiunile privind executarea lucrărilor de secretariat în cadrul Curții de Conturi)

¹⁶ Anexa nr. 6 la Regulamentul privind planificarea anuală și multianuală a activității de audit a Curții de Conturi aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 19 din 01 iunie 2020.

Studiul preliminar (subcap. 3.3-3.8) este perioada în care se colectează informațiile și se efectuează evaluări cu privire la auditul potențial, în special cu privire la abordarea de audit, riscurile/problemele aferente unei bune gestiuni a domeniului, posibilele întrebări și criteriile de audit, probele care trebuie obținute sau produse și metodologia care urmează să fie utilizată.

Planul de audit (subcap. 3.4, 3.8) definește auditul, produsul ce urmează să fie predat, resursele care vor fi utilizate și data de prezentare a raportului.

Planul de colectare a probelor (anexă la Planul de audit, subcap. 3.8) care indică membrii echipei de audit, definește și repartizează în mod clar responsabilitățile și delimitează în timp etapele-cheie.

Raportul de audit (Capitolul V), care este un instrument de comunicare/valorificare a rezultatelor auditului către autoritățile responsabile și utilizatorii acestuia.

Instrumentele și activitățile care contribuie la realizarea cu succes a activității de audit cuprind **proceduri de control** (pe tot parcursul Manualului) al calității integrate în toate aspectele procesului de audit, cum ar fi:

- supervizarea activității, care să asigure că activitățile se desfășoară conform planului;
- evaluarea progresului înregistrat și luarea de măsuri corective, acolo unde este necesar;
- stabilirea unei metode de gestionare a documentelor de lucru pe suport de hârtie și în format electronic.

Structura raportului final, concluziile, recomandările sunt luate în considerare încă din faza de planificare

Luarea în considerare a structurii raportului de audit (subcap. 5.3) dintr-o fază incipientă va contribui la orientarea activităților și va spori probabilitatea de a obține schimbări pozitive. Echipa de audit trebuie să evalueze din timp dacă este posibil ca activitatea sa să genereze concluzii și recomandări clare. Acest lucru va încuraja auditorii să aibă în vedere încă de la început posibilele mesaje care urmează să fie transmise destinatarilor, precum și modul de a maximiza utilitatea și impactul raportului. În cursul fazei de planificare, auditorul poate trasa o schiță a raportului, bazându-se pe întrebările de audit, pe care le va actualiza pe parcursul auditului, acolo unde este necesar.

Este adoptată transparența - abordarea „fără surprize” - față de entitatea auditată

Discutarea echipei de audit cu entitatea auditată cât mai devreme posibil, în faza de planificare, diminuează riscul apariției de neînțelegeri într-o etapă ulterioară a auditului. Acest lucru permite entității auditate să înțeleagă scopul auditului, întrebările de audit analizate, precum și criteriile și metodologia de audit care urmează să fie aplicate și să nu rămână surprinsă de acțiunile dvs. De asemenea, cu ajutorul acestor discuții, se va putea stabili încă de la început dacă tema auditului este într-adevăr pertinentă și dacă poate constitui obiectul unui audit. În plus, stabilirea din timp a contactelor ajută la crearea unei atmosfere de dialog constructiv, care trebuie menținută pe parcursul tuturor fazelor din cadrul procesului de audit. Această abordare este în conformitate cu bunele practici în domeniul auditului.

PARTEA II

PROCESUL DE AUDIT

Partea II a acestui Manual este destinată să direcționeze pașii pe care auditorul trebuie să le execute, respectând principiile și cerințele ISSAI 300/3000 descrise în Partea I, astfel, ca să realizeze procesul de audit cap-coadă. La fel, capitolele următoare oferă sfaturi auditorului cu privire la modul de respectare a standardelor de audit și de asigurare a calității misiunilor de performanță realizate.

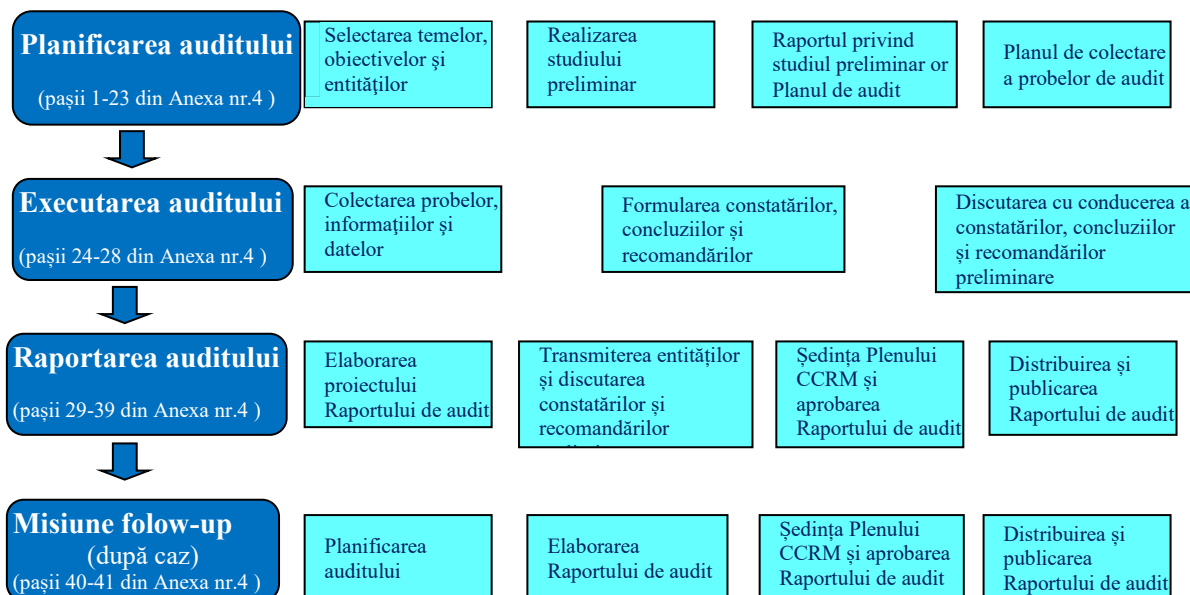
Partea II este structurată în funcție de diferitele etape ale procesului de audit al performanței, după cum urmează:

1. **Capitolul III** se referă la **planificarea** auditului, și anume - modul de selectare a subiecților de audit și design-ul acestuia.
2. **Capitolul IV** se referă la **executarea** auditului pentru a obține suficiente și adecvate dovezi care să susțină constatările și concluziile auditorului.
3. **Capitolul V** se referă la **raportare** - formatul raportului, conținutul raportului și distribuirea acestuia.
4. **Capitolul VI** descrie modul de urmărire a recomandărilor din rapoartele anterioare de audit al performanței, și executarea misiunii follow-up pentru identificarea și documentarea impactului auditului și a progreselor înregistrate în soluționarea problemelor.

Etapele misiunii de audit din figura nr.3 reprezintă o multitudine de pași care urmează a fi efectuate de Curtea de Conturi și auditori pentru a obține un rezultat incontestabil, de încredere și calitativ al muncii. Pașii ce caracterizează fiecare etapă din figură sunt descriși detaliat în Capitolele ce urmează și prezentați consolidat în anexele: nr.4 (*Consolidarea tuturor etapelor de audit*), nr.6 (*procesul etapei de planificare*), nr.20 (*procesul etapei de executare*), nr.22 (*procesul etapei de raportare*) la Manual.

Figura nr. 3

Etapele procesului de audit al performanței



Sursa: elaborat în baza ISSAI 3000 „Standardul Auditului Performanței” etapele auditului performanței

PLANIFICAREA MISIUNII DE AUDIT

Conform ISSAI 3000, planificarea auditului de performanță constă din două părți: selectarea subiecților de audit (planificarea strategică) și design-ul auditului (planificarea operațională).

Capitolul III descrie detaliat pașii 1-23 din Anexa nr. 4 din Manual „Procesul de realizare a auditului performanței” și oferă îndrumări referitor la realizarea acestor două părți. Astfel, compartimentul despre selectarea temelor de audit explică modul în care Curtea de Conturi alege ce subiecte să auditeze, deoarece este important ca auditorul să înțeleagă cum are loc selecția subiectului pe care-l auditează (vezi subcapitolele 3.1-3.2). Totodată, compartimentul despre realizarea design-ului/planificării operaționale oferă îndrumări auditorului despre instrumentele care-l ajută să înțeleagă subiectul supus auditării, precum și documentele ce urmează a fi elaborate, fără a se limita la acestea (vezi subcapitolele 3.3-3.9). Procesul schematic al etapei planificării auditului performanței este prezentat în Anexa nr. 6 la Manual.

Prin urmare, acest capitol va răspunde la următoarele întrebări:

SELECTAREA TEMATICILOR DE AUDIT

3.1 În ce mod Curtea de Conturi selectează tematicile de audit? *(pașii 1-7 din Anexa nr.4)*

3.2 Procesul de selectare a tematicilor de audit

DESIGN-ul AUDITULUI

3.3 Procesul realizării studiului preliminar al subiectului auditului (etapa I) *(pașii 8-14 din Anexa nr.4)*

3.3.1 Stoparea misiunii de audit *(pașii 15-17 din Anexa nr.4)*

3.4 Continuarea misiunii. Procesul elaborării Planului de audit (etapa II) *(pasul 18 din Anexa nr.4)*

3.4.1 Abordarea auditului orientată spre performanțele obținute

3.4.2 Formularea întrebărilor de audit

3.4.3 Stabilirea sferei/domeniului de aplicare a auditului

3.4.4 Selectarea criteriilor de audit

3.4.5 Definirea metodologiei de audit ce urmează a fi utilizată

3.4.6 Matricea de planificare a auditului

3.4.7 Gestionarea riscului de audit

3.5 Organizarea dezbaterilor cu echipe oponente – element al asigurării controlului calității *(pasul 19 din Anexa nr.4)*

3.6 Comunicarea rezultatelor studiului preliminar *(pasul 20 din Anexa nr.4)*

3.7 Elaborarea Planului de colectare a probelor *(pasul 21 din Anexa nr.4)*

3.8 Realizarea revizuirii la fierbinte – element al asigurării controlului calității *(pasul 22 din Anexa nr.4)*

3.9 Discutarea, avizarea și coordonarea Planului de audit și Planului de colectare a probelor *(pasul 23 din Anexa nr.4)*

SELECTAREA TEMATICILOR DE AUDIT



STANDARD

Auditorul trebuie să selecteze subiectele de audit prin prisma procesului de planificare strategică al ISA, prin analiza potențialelor subiecte și efectuarea de cercetări pentru a identifica riscurile și problemele de audit.

Auditorul selectează subiecte de audit care sunt semnificative, auditabile și în conformitate cu mandatul SAI.

Auditorul va efectua procesul de selectare a subiectelor de audit în scopul maximizării impactului scontat al auditului, luând în considerare capacitățile de audit.

Sursa: ISSAI 3000/pct-le 89-91

Ce ar însemna selectarea unui topic?

✓ Înțelegerea intereselor și priorităților parlamentare, guvernamentale sau ale altor părți interesate, cum ar fi organizațiile societății civile sau publicul.

✓ Scanarea domeniului de audit prin analiza riscurilor, financiară și a politicilor.

✓ Utilizarea criteriilor de selecție pentru a vă asigura că subiectele de audit sunt semnificative, auditabile și în concordanță cu mandatul ISA.

✓ Prioritizarea tematicilor de audit și determinarea celor cu prioritate mai mare pentru ISA.

✓ Selectarea subiectului pentru echipa de audit

3.1. În ce mod Curtea de Conturi selectează tematicile de audit?

Pași 1-7 din Anexa nr. 4

Spre deosebire de auditul financiar care are ca obiectiv principal modul de întocmire al situațiilor financiare și respectarea legalității și regularității operațiunilor economice desfășurate, în cazul auditului performanței există libertatea alegerii domeniilor și temelor ce vor fi auditate.

De exemplu, într-un domeniu în care se înregistrează deficiențe de management, neasigurarea monitorizării unui sector, deficit financiar, auditul performanței poate recomanda instituirea unor proceduri de monitorizare, perfecționarea cadrelor, planificarea bugetară adecvată, încheierea unor acorduri pentru utilizarea eficientă și eficace a resurselor sau pentru îmbunătățirea managementului. Auditul performanței poate să acorde prioritate problemelor privind șomajul, mediul înconjurător, sănătatea și serviciile publice, dacă acestea fac obiectul dezbaterilor și preocupărilor publice.

În scopul reglementării activităților la planificarea strategică, precum și stabilirea tematicilor de audit, Curtea a elaborat Regulamentul privind planificarea anuală și multianuală a activității de audit a Curții de Conturi (în continuare RPAMAA), care descrie procedurile ce țin atât de planificarea strategică, cât și de cea anuală a activităților de audit¹⁷.

Obiectivul planificării strategice îl reprezintă elaborarea Programului anual al activității de audit (după caz PAAA)¹⁸, care include tematicile de audit aferente domeniilor ce urmează a fi auditate de către direcțiile de audit.

Pentru identificarea unor potențiale tematici de audit, Curtea trebuie să analizeze obiectivele și prioritățile guvernamentale, strategiile și programele naționale, alte materiale relevante în vederea determinării domeniilor prioritare, entităților și a temelor pasibile auditului. Totodată, se colectează propunerile parvenite atât din interior, cât și din partea Parlamentului, Guvernului, ONG-urilor, societății civile, altor entități. Răspunzând părților interesate din extern, Curtea este în mod normal liberă să accepte sugestii. Cu toate acestea, respectând prevederile legale și standardele de audit aplicabile, aceasta trebuie să se asigure că își păstrează independența. Probleme emergente, cum ar fi provocările de mediu, dezvoltarea durabilă și tehnologiile informaționale ar trebui, de asemenea, să găsească un loc în auditurile de performanță ale diferitelor entități.

¹⁷ Regulamentul privind planificarea anuală și multianuală a activității de audit a Curții de Conturi, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 19 din 01 iunie 2020 (în continuare RPAMAA)

¹⁸ Anexa nr.9 la RPAMAA

Fișa de propunere inițială de misiune de audit

Reieșind din obiectivele strategice, direcțiile de audit inițiază identificarea potențialelor tematici de audit, care se reflectă în ***Fișa de propunere inițială*** (vezi Anexa nr. 5.1 la Manual), care este Anexa nr. 1 la RPAMAA. Este primul element care justifică raționamentul Curții la stabilirea tematicii de audit și includerea acesteia în Programul anual al activității de audit. Curtea trebuie să fie pregătită înainte de a iniția o misiune de audit. Prin urmare, *Fișa de propunere inițială de misiune de audit*, trebuie să reflecte clar justificarea tematicii propuse, și să descrie importanța problemei pentru societate/mediu, și nu în ultimul rând, valoarea cantitativă a acesteia (după caz, populația afectată, suma alocată proiectului/programului etc.).

Ar fi benefic, ca șefii direcțiilor să identifice perioade de timp (cel mult o săptămână odată la 3-4 luni) pentru organizarea întrunirilor cu auditorii în care să se discute întrebări, sugestii, răspunsuri aferente noilor subiecte de audit. Auditorii trebuie să fie motivați să contribuie la identificarea tematicilor, deoarece ei sunt prima verigă în monitorizarea și în cunoașterea problemelor existente ale domeniului de audit.

Trebuie de înțeles că procesul de selectare a tematicii potențiale de audit nu este o formalitate, deoarece semnificația temei reflectă însuși misiunea legală a Curții de Conturi și importanța acesteia în aportul remedierilor care pot fi operate în toate domeniile urmare misiunilor de audit realizate.

Fișa de prezentare a propunerii de misiune de audit

O corectă identificare a problemei spre auditare generează și un obiectiv adecvat al viitorului audit. Acesta se reflectă în *Fișă de prezentare a propunerilor de misiuni de audit* (vezi Anexa nr. 5.2 la Manual), care constituie un document mai avansat, după ce se selectează propunerile de tematici. Este important, ca responsabilul de audit să descrie în fișă clar problema identificată, abordarea care poate fi aplicată, precum și impactul așteptat de la misiunea de audit, deoarece aici se pune accentul pe o înțelegere suficientă a temei care va fi supusă auditării.

Prin urmare, întocmirea calitativă a fișelor menționate mai sus reprezintă pilonul important în realizarea unor misiuni de calitate. Curtea trebuie să-și justifice alegerea tematicilor și să-și asigure independența în activitatea sa, pentru a putea oferi concluzii relevante și o raportare echilibrată.

Pentru detalii despre completarea fișelor descrise mai sus consultați Regulamentul vizat în acest subcapitol.

3.2. Procesul de selectare a tematicilor de audit

Din cauza restricțiilor de buget, auditorii nu-și pot permite auditarea integrală sau a tuturor programelor/proiectelor/activităților, deaceia, Curtea trebuie să-și stabilească bine gândit resursele umane, administrative și financiare alocate domeniului respectiv.

Pași cheie ai procesului de selectare a unei tematici de audit sunt prezentați mai jos.

Cei mai importanți pași în selectarea unui topic sunt:

- ✓ *Identificarea de către auditori a unor riscuri în domeniile auditate, care nu sunt acoperite de misiunea de audit, dar ținându-se cont de prioritățile strategice stabilite în Strategia de audit;*
- ✓ *Formularea de către auditor a propunerilor sale de topicuri, sau de către Direcția Generală Metodologie, Planificare și Raportare (DGMPR) a propunerilor parvenite de la alte părți interesate, inclusiv Parlament, Guvern, ONG-uri, mass-media, petiții etc., în documentul standardizat – fișa de propunere inițială (Anexa nr. 5.1 la Manual sau Anexa nr.1 la RPAMAA)*
- ✓ *Colectarea propunerile de tematici inițiale de audit de către Direcția Generală Metodologie Planificare și Raportare (DGMPR) și includerea acestora într-un Registru (Anexa nr.2 la RPAMAA).*
- ✓ *Evaluarea și selectarea de către DGMPR a tematicilor in corespundere cu obiectivele strategice ale CCRM.*
- ✓ *Examinarea de către Conducerea CCRM a propunerilor de topicuri selectate, și deciderea asupra celor ce pot fi incluse în Lista potențialelor misiuni de audit*

✓ *Prezentarea listei cu propunerile selectate de către conducere șefilor subdiviziunilor de audit pentru dezvoltare/detalieră.*

✓ *Prezentarea din partea subdiviziunilor de audit a propunerilor de misiuni (Anexa nr. 3 la RPAMAA) pentru includere în Programul anual al activității de audit, însoțite de fișele de prezentare a propunerilor (Anexa nr. 5.2 la Manual sau Anexa nr. 6 la RPAMAA)*

✓ *Perfectarea Programul anual al activității de audit, care este un document viu și poate fi supus modificărilor la necesitate.*

După cum s-a menționat mai sus, cea mai importantă verigă în procesul descris este modalitatea de justificare a tematicilor propuse în faza inițială, pentru a nu crea dubii/incertitudini cu privire la independența și imparțialitatea Curții, sau existența unor conflicte de interese față de topicul propus. Lipsa unor argumentări sau justificări clare și transparente la propunerile de tematici poate afecta calitatea misiunii de audit pe viitor și, respectiv a rezultatelor studiului preliminar. De aceea **fișele de propuneri** inițiale trebuie să conțină justificări adecvate și informații actuale și transparente, referitor la:

- *entitățile și domeniile, considerate generatoare de riscuri;*
- *managementul, situația financiară, obiectivele strategice ale subiectului potențial de audit;*
- *semnificația problemelor existente și a impactului asupra subiectului auditat;*
- *relevanța impactului așteptat de la misiunea de audit;*
- *estimarea corectă a resurselor de audit etc.*

Totodată, la includerea tematicilor în Programul anual al activităților de audit, fiecare șef de subdiviziune trebuie să asigure relevanța tematicilor selectate, și anume să mai verifice:

➤ *actualitatea și semnificația problemelor pentru cititorii viitorului raport și cum raportul ar putea influența deciziile utilizatorilor vizați,*

Președintele Curții de Conturi, șefii DGA, precum și echipa de audit trebuie să fie pe deplin conștienți de planificarea auditului (ISSAI 3000/pct.105). În luarea deciziilor cu privire la design-ul auditului și a consecințelor acestuia în ceea ce privește resursele, trebuie să fie implicată conducerea superioară din Curte, care să poată oferi asigurare că abilitățile, resursele și capacitățile existente sunt capabile să abordeze obiectivele auditului și, respectiv, să răspundă la întrebările de audit.

Toate aceste acțiuni vor fi orientate pentru ca imaginea Curții și calitatea misiunilor de audit să nu fie afectate.

DESIGN-UL AUDITULUI PERFORMANȚEI



STANDARD

Auditorul trebuie să planifice auditul într-un mod care să contribuie la o calitate înaltă a auditului, care va fi efectuat într-o manieră de economicitate, eficiență, eficacitate și timp util în conformitate cu principiile buneii gestionări a subiectului auditat.

Auditorul trebuie să dobândească cunoștințe de fond și metodologice în timpul etapei de planificare.

În timpul planificării, auditorul trebuie să proiecteze procedurile de audit în așa fel, ca să fie colectate dovezi de audit suficiente și adecvate care să răspundă la obiectivele auditului.

Auditorul va prezenta planul de audit supervisorului și managementului superior al ISA pentru aprobare.

Sursa: ISSAI 3000/pct-le 96, 98, 101, 104

După selectarea subiectului de audit, al doilea pas al planificării auditului este design-ul auditului care nun reprezintă altceva decât **etapa de planificare operațională**.

Aceasta reprezintă un pas cheie în executarea unui audit de performanță și este o componentă cheie a implementării Sistemului de management al calității al Curții de Conturi, deoarece în această etapă se ia în considerație, că trebuie să asiguri calitatea înaltă a unui audit într-un interval de timp limitat ce implică gestionarea (planificarea, organizarea, supervizarea, ghidarea și revizuirea) resurselor de audit pentru atingerea scopurilor propuse (ISSAI 3000/pct.97). Astfel, este important să se dezvolte o înțelegere solidă a subiectului auditat, precum și posibilele sale impacturi pentru a facilita identificarea problemelor semnificative de audit și a realiza responsabilitățile de audit atribuite. Auditul performanței este un proces continuu de învățare care implică adaptarea la necesitate a metodologiei (modul de colectare a probelor de audit), ca parte importantă a auditului (ISSAI 3000/pct.100).

La fel scopul design-ului constă de a stabili dacă există condiții pentru executarea misiunii de audit și, în caz pozitiv, să ofere propuneri de executare a auditului cu un Plan de audit bine gândit (ISSAI 3000/pct.102).

În cadrul auditului performanței auditorul se confruntă cu o situație mai complexă decât în cadrul auditului financiar sau auditului de conformitate, ceea ce implică necesitatea acordării unei atenții mai mari pregătirii inițiale pentru audit, precum și a efectuării unui studiu preliminar înaintea elaborării Planului definitiv de audit, deoarece acest tip de audit are o perioadă de realizare mai mare față de celelalte tipuri de audit și poate dura de la 6 luni la 1 an, în dependență de obiectivele, resursele de timp și de personal al misiunii.

Domeniul de aplicare a cerințelor față de timpul și resursele utilizate în realizarea studiului preliminar va varia în dependență de următorii factori:

- tipul de audit preconizat;
- volumul și complexitatea subiectului examinat;
- sfera auditului;
- cunoștințele auditorilor despre subiectul auditului-un domeniu nou sau un audit repetabil;
- instruirea și experiența auditorului.

În continuare se vor descrie procesele etapei de planificare operaționale (design-ului), care se inițiază cu realizarea studiului preliminar (I etapă) și se finalizează cu Planul de audit (II etapă).

3.3. Procesul realizării studiului preliminar al subiectului auditului (etapa I)

Activitățile preliminare ar trebui să se limiteze la ceea ce se consideră a fi esențial pentru analiza și planificarea unui audit realist, realizabil și util și pentru întocmirea și prezentarea Planului de audit.

Organizarea ședinței cu privire la inițierea misiunii de audit și la instructajul echipei de audit

(Pași 8-9 din Anexa nr. 4.)

După semnarea Dispoziției de audit¹⁹, echipa semnează declarația de independență²⁰ și ulterior se întrunește cu responsabilul de audit într-o ședință de instructaj²¹, în care se discută aspectele ce țin de importanța tematicii auditate, potențialele întrebări, abordări, surse de criterii, entități auditate, perioada auditului, ș.a., ulterior utilizate la întocmirea Planului privind studiul preliminar.

Pentru realizarea Instructajului, responsabilul de audit va utiliza informația din Fișa de prezentare a propunerii de misiune de audit (vezi mai sus). Cele menționate în cadrul ședinței se vor documenta în mod obligator într-un proces verbal, semnat ulterior de toți participanții. Procesul verbal face parte din documentația de audit, care se arhivează la finalizarea misiunii. Un exemplu al procesului verbal cu privire la instructajul echipei de audit se prezintă în Anexa nr.7.

După finalizarea instructajului echipei de audit, șeful echipei de audit va întocmi un grafic cu stabilirea perioadelor pentru pașii care urmează a fi realizați (descriși în Anexa nr. 4) pe tot parcursul misiunii de audit. Graficul respectiv se va trimite membrilor echipei, responsabilului de audit, membrului coordonator, revizorilor la fierbinte și altor persoane, după caz, implicate în misiunea de audit și va servi ca o ghidare pentru a se încadra în perioada auditului.

În același timp, responsabilul de audit va coordona cu conducerea entității auditate data și ora agreată de părți pentru *desfășurarea ședinței de inițiere a misiunii de audit*.

Întocmirea și aprobarea Planului privind studiul preliminar (pasul 10 din Anexa nr. 4)

În perioada de cunoaștere a domeniului, înaintea inițierii studiului preliminar, de către șeful echipei de audit, în baza *Fișei de prezentare a propunerii de misiune de audit al performanței*, se întocmește Planul privind studiul preliminar sub forma unui tabel în care se reflectă activitățile planificate, responsabilii și termenul aproximativ de realizare a studiului preliminar. În acest context, trebuie să se revadă termenul de desfășurare a etapei de planificare a auditului, care este reglementat de Curte²².

Acesta se discută într-o ședință cu Responsabilul de audit²³ și Membrul coordonator, după care se aprobă de Șef și se coordonează de către Membru. Un model de structură a Planului privind studiul preliminar este prezentat în Anexa nr. 8 la Manual.

Comunicarea cu entitatea/-ile la inițierea studiului preliminar (pasul 11 din Anexa nr. 4)

După stabilirea responsabililor din domeniu, echipa de audit organizează ședința de dezchidere/inițiere a misiunii de audit de comun cu entitatea/entitățile auditate. Modul de desfășurare a ședinței (cu prezența fizică la sediul entității, după caz, în regim online), precum și participanții la aceasta se vor stabili de comun acord cu entitatea/țile vizate.

În timpul acestei ședințe, desfășurate de obicei la entitatea auditată, participă managerul superior al entității și responsabilii din domeniul supus auditării, iar din partea CCRM-responsabilul de audit/Membrul, după caz, și echipa de audit.

Obiectivul principal al ședinței constă în informarea părților interesate despre scopul auditului, posibilele obiective care vor fi analizate, domeniul potențial de aplicare, echipa Curții de Conturi, precum și a persoanelor responsabile din cadrul entității, termenele de efectuare a studiului, precum și alte informații relevante. Tot în cadrul întâlnirii respective, echipa de audit înaintează copia Dispoziției de audit și solicitarea privind informațiile suplimentare însoțite de documente relevante (un model de solicitare se prezintă în Anexa nr.9 din Manual, însă conținutul acesteia poate să difere în dependență de subiectul auditului). Cele menționate în cadrul ședinței se documentează în mod obligator în formă liberă sub forma unui proces verbal, semnat ulterior de șeful de echipă. Procesul verbal face parte a

¹⁹ Procedura de întocmire, aprobare, modificare și înregistrare a Dispoziției este descrisă detaliat în Regulamentul privind activitățile aferente desfășurării misiunii de audit aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 45 din 30 noiembrie 2016 (în continuare Regulamentul privind activitățile aferente desfășurării misiunii de audit)

²⁰ Conform Codului Etic al CCRM

²¹ Anexa nr. 3 Controlul calității la organizarea și inițierea etapei de planificare a auditului la Ghidul privind sistemul de management al calității

²² Anexa nr.7 la RPAMAA

²³ Responsabilul de audit (*nivelul II de control al calității, prevăzut în Ghidul privind Sistemul de Management al Calității*), care este șeful DG sau după caz, managerii subdiviziunilor de audit

documentației de audit, care se arhivează la finalizarea misiunii. Detalii despre ședința respectivă puteți găsi în pct. 6) din Anexa nr. 3 la GSMC.

Stabilirea domeniului de aplicare/sferei studiului preliminar (pasul 12 din Anexa nr. 4)

Scopul stabilirii sferei auditului la începutul etapei de planificare constă în a dezvolta înțelegerea a „ceea ce este auditat” (GUID 3920/pct.21).

În calitate de auditor, trebuie să asigurați o planificare corespunzătoare a misiunii de audit. Pentru a face asta, va trebui să adunați informații cu privire la subiectul de audit și activitatea entităților auditate. Totodată, veți avea nevoie de a stabili responsabilii cu care veți conlucra pe parcursul studiului preliminar și posibili experți din domeniu, care vă vor oferi orientări privind problemele existente.

Deși Curtea de Conturi, la planificarea strategică a luat deja în considerare dacă subiectul este unul auditabil la selectarea subiectelor de audit (după cum s-a discutat în subcapitolele 3.1. și 3.2.), de atunci ar putea să se modifice circumstanțele, sau să ajungeți la o concluzie diferită după ce veți desfășura studiul preliminar. Așa dar, studiul preliminar este parte a etapei de planificare și se realizează la fiecare audit al performanței, care are ca scop studierea în detaliu a subiectului auditat și determinarea faptului dacă este necesar de efectuat auditul propriu-zis, sau auditul se finalizează doar cu studiul preliminar. Stabilirea corectă a domeniului auditat va ajuta auditorul să decidă asupra celei mai relevante abordări a auditului.

Spre exemplu, sfera studiului preliminar poate reprezenta:

- *studierea cadrului normativ național și internațional, programelor și strategiilor existente în domeniul X....;*
- *identificarea faptului dacă controalele existente sunt eficiente și eficace pentru a garanta asigurarea unui management eficient al....;*
- *identificarea problemelor și riscurilor importante ce țin de domeniul selectat spre auditare;*
- *studierea mecanismului de implementare a politicii în domeniu; a factorilor de decizie implicați în coordonarea, implementarea și monitorizarea acesteia; a responsabilităților și gradului de realizare a cerințelor stabilite de legislație;*
- *determinarea deficiențelor politicii și a cauzelor acestora cu privire la utilizarea produselor XXX etc.*

Colectarea informației (pasul 13 din Anexa nr. 4)

Echipa de realizare a studiului preliminar trebuie să ia în considerare Planul privind studiul preliminar, care include toate activitățile etapei de planificare, precum și resursele care sunt disponibile.

Comunicarea permanentă cu responsabilii din entitățile auditate în timpul studiului preliminar sporește capacitatea auditorului de a obține informațiile de care au nevoie pentru a determina dacă subiectul este auditabil și dacă există condiții pentru un audit de succes.

!!! Toată echipa de audit trebuie să fie flexibilă și pragmatică în metodele de colectare a informațiilor.

Pentru a cunoaște suficient domeniul auditat auditorul va trebui să se bazeze și pe informațiile identificate la selectarea subiectului de audit și pe cele colectate pe parcursul studiului preliminar. Pentru a colecta informații auditorul poate utiliza chestionare, interviuri, solicitări etc., aplicând metodele care-l ajută să înțeleagă mai bine ceea ce este auditat, care trebuie documentate. Totodată, auditorul poate purta și discuții „fără protocol” cu responsabilii entităților pentru a-i predispuce la o deschidere și loialitate, după care auditorul poate identifica noi probleme și riscuri, care pot confirma bănuielile apărute.

Surse de informații în realizarea studiului preliminar:

✓ *Legislație, discursuri legislative, declarații ministeriale și decizii guvernamentale.*

✓ *Discuții cu responsabilii entităților auditate și persoanele cheie interesate*

✓ <i>Planuri strategice și corporative și rapoarte anuale.</i>	✓ <i>Organigrame, ghiduri interne și manuale de operare</i>
✓ <i>Interviuri cu experți, inclusiv non guvernamentali</i>	✓ <i>Rapoartele de audit anterioare</i>
✓ <i>Politici, directive, planuri</i>	✓ <i>Recenzii, evaluări și studii</i>
✓ <i>Rapoarte de performanță și conformitate</i>	✓ <i>Mass-media</i>
✓ <i>Sursele de finanțare</i>	✓ <i>Dotarea cu personal calificat</i>
✓ <i>sistemele informatice ale entității auditate și gradul de control intern asigurat prin intermediul lor</i>	✓ <i>Website-uri</i>

Informațiile colectate permit auditorului să înțeleagă:

- structurile organizatorice, rolurile și funcțiile, părțile interesate, activitățile și procesele; resurse și tendințe;
- scopurile organizatorice;
- controale interne aplicabile;
- factorii de mediu interni și externi care afectează subiectele de audit;
- constrângerile externe care afectează realizarea obiectivelor și obținerea rezultatelor;
- domeniile cu cheltuieli mari, schimbări esențiale în cheltuieli, extinderea prețurilor pentru resurse și responsabilități mari;
- ce funcționează bine și ce nu funcționează bine în cadrul entităților și programelor analizate;
- criteriile care există sau pot fi dezvoltate pentru evaluarea performanței;
- dacă există/se prevăd schimbări semnificative în domeniul de audit, și
- măsura în care activitățile includ toate părțile implicate.

Informațiile vor fi colectate pe tot parcursul procesului de audit, cele mai multe dintre acestea - la etapa de planificare, deoarece cunoașterea cât mai calitativă a domeniului auditat, va duce la identificarea celor mai semnificative riscuri și probleme.

Documentarea lucrului de audit



STANDARD

Auditorul trebuie să documenteze auditul într-o manieră suficient de completă și detaliată

ISSAI 3000/pct.86

Orientările auditului ar trebui să fie detaliate în documente de lucru ale etapei de planificare, reflectate în Anexa nr.10, ce vor descrie cel puțin:

- informațiile referitor la acțiunile întreprinse de către entitate de la ultimul Raport de audit executat de către Curtea de Conturi) (DP 10.1, Anexa nr.10);
- cunoașterea entității auditate/programului/sistemului (analiza/descrierea subiectului) pentru a percepe mai ușor activitățile, deciziile, rezultatele, impactul rezultatelor și problemele existente din cadrul entităților implicate (DP 10.2, Anexa nr.10);
- actorii participanți, rolul, cadrul legislativ ce reglementează activitățile acestora și problemele/riscurile ce influențează buna desfășurare a activității (DP 10.3, Anexa nr.10);
- printr-un test integral, după caz, - activitățile din sistem, pentru a înțelege care sunt controalele cheie în procesele de realizare a acelorași activități din cadrul entităților implicate (DP 10.4, Anexa nr.10);
- riscurile identificate urmare studiului preliminar al domeniului și selectarea celor ce vor fi analizate pentru a răspunde la întrebările de audit (DP 10.5, Anexa nr.10).

Documentele reflectate în Anexa nr. 10 servesc ca exemple/suport pentru auditori de a-și documenta analizele, concluziile reieșite din lucrul efectuat pe parcursul studiului preliminar, însă nu sunt obligatorii. Astfel, auditorul poate modifica/ajusta acele documente, sau să nu se limiteze la acestea, în funcție de complexitatea misiunii și așteptările/necesitățile auditorului.

Notă: La întocmirea documentelor de lucru, auditorul va trebui să respecte aspectele tehnice de

întocmire a Raportului de audit al performanței prevăzut de Normele Metodologice CCRM, pentru a ușura munca echipei la sintetizarea proiectului de Raport.

!!! Important este, ca auditorul să facă comentariile/concluziile necesare cu privire la problemele identificate și potențialele riscuri, pentru a asigura firul logic între situația existentă-riscurile/problemele identificate-justificarea auditorului (ce a stat la bază?) - impactul riscului/problemei asupra performanței subiectului auditat.

Planificarea adecvată a auditului contribuie la asigurarea faptului că se acordă atenția cuvenită domeniilor importante ale auditului, se identifică eventualele probleme și că resursele **de personal au aptitudini și competențe** pentru realizarea muncii adecvate de audit. Este important să cunoaștem dacă sunt schimbări semnificative în domeniul auditat pentru a înțelege care va fi valoarea adăugată urmare schimbărilor petrecute, sau dacă resursele umane existente vor fi suficiente pentru a face analiza mai vastă. Deoarece, spre exemplu la auditarea unui sistem (unde sunt implicate mai multe instituții: achiziții, salarii, un program), care va fi înlocuit cu altul, auditorii trebuie să reușească să se expună asupra rezultatelor acestuia/să execute auditul la timp, astfel, ca misiunea să aibă impact asupra următorului sistem (celui modificat).

Rezultatele studului preliminar trebuie să reflecte importanța auditului și problemele din domeniu, sfera auditului, obiectivele și potențialele întrebări de audit, precum și metodologia auditului, astfel cum se va relata în subcapitolele următoare.

Identificarea riscurilor și problemelor din domeniile auditate

După esența sa, auditul performanței se axează mai mult pe problemele identificate în domeniile auditate și cauzele acestora, deoarece, misiunea auditorului constă în oferirea recomandărilor, care vor fi orientate spre excluderea acestor cauze. În auditul performanței problemele identificate sunt deja rezultatul riscurilor materializate, însă auditorii trebuie să identifice și riscuri semnificative care **pot** genera alte probleme în îndeplinirea obiectivelor subiectului auditat. În acest caz, auditorul formulează întrebări de tipul:

- ce probleme pot interveni?
- care este probabilitatea ca aceste probleme să apară?
- care ar putea fi consecința acestor probleme?
- care este strategia entității auditate pentru a minimiza sau a controla riscul X?

Condițiile și evenimentele care provoacă riscurile/problemele (**factorii de risc/cauzele**), pot fi:

- tranzacții financiare semnificative sau restricționarea în alocarea resurselor financiare, modificări repetate ale furnizorilor de produse și servicii;
- reorganizări semnificative a entității, schimbarea locației;
- efectuarea de achiziții de valori mari, externalizarea activităților;
- asocieri și participații complexe;
- lipsa/fluctuații de personal calificat în domeniul financiar contabil, inclusiv de conducere;
- deficiențe ale controlului intern;
- modificări ale mediului informatic, implementări de noi sisteme informatice;
- lipsa de interes din partea managementului pentru corectarea disfuncțiilor constatate în activitatea entității, în urma efectuării unor verificări de către instituțiile de specialitate;
- litigii și datorii expirate, petiții și sesizări privind deficiențe în activitatea entității;
- aspecte legate de continuitatea activității; etc.

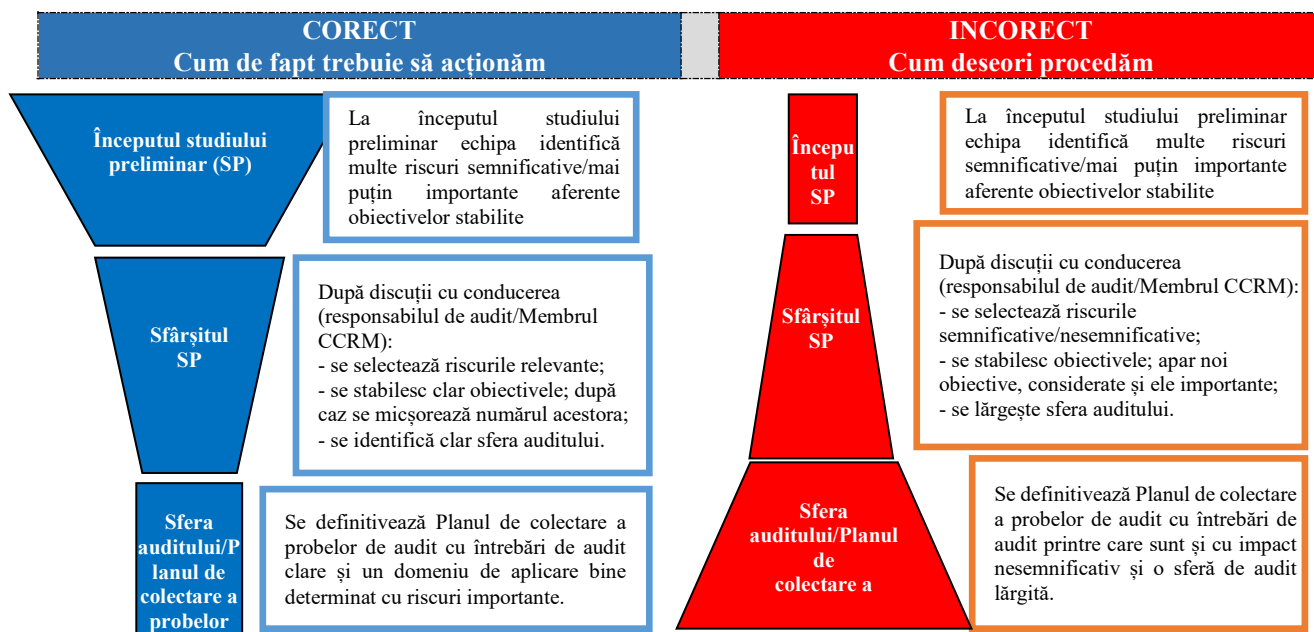
Identificarea problemelor și riscurilor nematerializate se realizează, în principal, prin exercitarea raționamentului profesional și se documentează în DP 10.5, Anexa nr.10, urmare a comunicării cu responsabilii din domeniile auditate, cunoașterii subiectului auditat, efectuării testelor integrale, după caz, analiza cadrului instituțional și juridic al domeniului auditat, adică prin proceduri, cum ar fi:

<ul style="list-style-type: none"> ✓ Examinarea misiunilor anterioare în acest domeniu, testări prin revizuire (la rece/la fierbinte), documentația oferită de entitatea auditată, inclusiv politici și rapoarte de performanță. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Examinarea performanței și corectitudinii rapoartelor asupra subiectului auditat
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Analiza rapoartelor/articolelor mass-media cu privire la problemele relevante pentru subiectul de audit. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Consultarea experților și organizațiilor din extern, care au experiență în domeniu, ONU, ONG, ș.a.
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Revizuirea inițiativelor guvernamentale relevante pentru înțelegerea obiectivelor, abordării și finanțării acestora 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Menținerea întâlnirilor cu părțile responsabile pentru discuții despre posibile abordări, întrebări de cercetare, opțiuni de proiectare și potențiale puncte de contact în cunoașterea subiectului de audit.

!!! Totodată, auditorul trebuie să ia în considerare analiza doar a riscurilor critic importante, care generează probleme semnificative pentru a se asigura, că nu va stabili obiective noi și nu va extinde sfera auditului. Astfel echipa riscă să se ciocnească cu dificultăți în realizarea auditului în termenul stabilit și într-un mod calitativ. O demonstrație a rezultatului unei planificări nerezonabile a misiunii este relatată în figura de mai jos.

Figura nr.4

Planificarea etapei de executare. Definierea sferei auditului



Sursa: elaborat în baza procesului etapei de planificare

Organizarea întâlnirilor cu persoanele responsabile delegate din cadrul entităților auditate, după caz, alte entități de la care se colectează probe de audit pe parcursul studiului preliminar
(pasul 14 din Anexa nr. 4.)

Discutarea cu responsabilii entităților auditate a tuturor aspectelor analizate până la moment va oferi o imagine mai clară despre ce este auditat și ce trebuie să faceți în continuare, care este rezultatul așteptat și modul în care auditul va afecta entitățile auditate. În plus, se va crea o platformă pentru schimbul de opinii, evitarea neînțelegerilor și facilitarea procesului de audit.

Unele nuanțe la realizarea studiului preliminar

- Luați în considerație ca etapa studiului preliminar trebuie să cuprindă cel puțin 2/3 din etapa de planificare operațională. Restul timpului va fi necesar de oferit Planului de audit, în cazul în care se va decide continuarea misiunii de audit, deoarece în perioada elaborării acestuia va fi necesară dezvoltarea

obiectivului/elor de audit, întrebărilor, identificarea metodologiei de colectare a probelor, a domeniului de aplicare a auditului.

- Un concept important de care trebuie de ținut cont este faptul că nu trebuie să ne așteptăm ca auditul performanței să fie cuprinzător. Aceasta înseamnă că auditorii care efectuează auditul performanței rareori examinează toate funcțiile managementului, toate componentele activităților entității sau toate aspectele performanței programului. De fapt, auditorii își axează în general atenția asupra aspectelor specifice - probleme, îngrijorări, riscuri și oportunități.

- Auditorul trebuie să determine dacă acest audit poate adăuga o plus-valoare pentru obiectivele strategice ale Curții de Conturi, dacă poate îmbunătăți economia, eficiența și eficacitatea subiectului de audit prin consolidarea controalelor interne sau dacă poate identifica fraudă, risipa sau abuzul.

- De asemenea, este important să dezvolte o înțelegere a ceea ce nu funcționează bine – punctele slabe a performanței sau posibilele impacturi, pentru a facilita identificarea problemelor semnificative de audit și pentru a îndeplini responsabilitățile de audit. Auditul performanței este un proces de învățare care implică adaptarea metodologiei ca parte a auditului în sine. (ISSAI 3000/pct.100).

- Trebuie să luați în considerație, că cel mai important element în dobândirea informațiilor și crearea unei imagini clare și corecte rezultă din comunicarea permanentă cu cei din afara Curții. Determinarea formei, conținutului și momentului/frecvenței comunicării cu conducerea sau cu cei însărcinați cu guvernanta entităților auditate/cu tangență la audit este o chestiune de raționament profesional. De exemplu, dacă auditul se desfășoară la cererea *legiitorului*, poate fi util să contactați solicitanții la inițierea auditului pentru a obține informații clarificatoare și a raționaliza studiul preliminar.

Doar că, ! ***Auditorul trebuie să aibă grijă să se asigure că comunicarea cu părțile interesate nu compromite independența și imparțialitatea echipei.***

Asigurarea supervizării studiului preliminar

Supervizarea presupune furnizarea de îndrumări suficiente auditului pentru a stabili o metodologie corectă în misiunea de audit și revizuirea muncii efectuate²⁴. O parte importantă a supervizării auditului este furnizarea de informații efective la locul de muncă pentru membrii echipei de audit, astfel încât toți auditorii să își dezvolte judecata și capacitatea de a efectua audituri în mod eficient. Pe parcursul studiului preliminar, șeful echipei de audit verifică activitățile înregistrate de auditori, precum: activitățile importante legate de colectarea și analiza informațiilor și datelor obținute, care confirmă că studiul preliminar a fost efectuat în conformitate cu procedurile de audit stabilite.

Activitatea inițial verificată de șeful echipei de audit este ulterior verificată de responsabilul de audit, care trebuie să asigure efectuarea conformă a auditului, monitorizând dacă:

- a) studiul este oportun și se poate realiza cu costuri rezonabile;
- b) întrebările formulate preliminar corespund naturii entității auditate și obiectivelor auditului, și când este necesar, să asigure îmbunătățirea sau completarea listei de întrebări;
- c) are loc realizarea unei bune colaborări și schimb de informații între membrii echipei de audit, eliminarea erorilor/abaterilor identificate;
- d) metodele și tehnicile de obținere și analiză a probelor de audit colectate se pot aplica în practică și dacă auditorii dispun de abilitățile, instruirea și pregătirea necesară pentru realizarea auditului;
- e) probele de audit prevăzute vor răspunde la întrebările studiului în mod convingător;
- f) s-a planificat obținerea unei cantități suficiente de probe de audit sau este necesar să se obțină probe suplimentare pentru a realiza obiectivele auditului.

3.3.1. Stoparea misiunii de audit

(pașii 15-17 din Anexa 4.)

²⁴ Pct. 5.3.4 din Ghidul privind sistemul de management al calității

Urmare a realizării studiului preliminar, s-ar putea întâmpla ca misiunea de audit să fie stopată la nivelul definitivării acestuia. Acest lucru ar avea loc în prima lună a studiului preliminar. Înainte de a decide asupra caracterului realizabil al misiunii de audit al performanței, responsabilul de audit trebuie să răspundă la întrebările formulate în Anexa nr.11 din Manual sub forma unei liste de verificare.

Cauzele care pot duce la o astfel de decizie ar putea fi:

- ✓ Tematica propusă anterior nu mai este actuală;
- ✓ Riscurile nu s-au adeverit;
- ✓ Problemele nu sunt semnificative/nu au impact asupra domeniului auditat;
- ✓ Problema este abordată în altă misiune de audit;
- ✓ Nu sunt destule resurse pentru efectuarea la moment a misiunii respective (plecarea angajaților, o altă misiune prioritară);
- ✓ Domeniul de audit propus va fi supus unor reforme/schimbări serioase în viitorul apropiat.

Circumstanțele apărute se vor discuta cu responsabilul de audit și membrul coordonator, care vor examina relevanța stopării misiunii. Dacă se concluzionează că misiunea de audit nu poate fi continuată, perioada de planificare a auditului se definitivează cu Raportul studiului preliminar (vezi structura în Anexa nr. 12.1 la Manual), ce va prezenta o consolidare a lucrului auditorilor care au participat la realizarea studiului preliminar și va conține mai mult o descriere a domeniului, a cadrului instituțional, a riscurilor/problemelor identificate și motivele ce justifică stoparea misiunii de audit.

Notă !!! Raportul studiului preliminar nu va conține *întrebarea de audit, abordarea și sfera auditului, impactul așteptat, metodologia de audit, perioada de realizare a auditului* și alte informații care sunt necesare pentru continuarea misiunii de audit.

Raportul studiului preliminar se va examina în cadrul unei ședințe cu participarea membrului coordonator, conducerii subdiviziunii, echipei de audit, angajaților care asigură asistența metodologică și cea juridică, după caz. La această ședință se va decide referitor la oportunitatea continuării totuși a misiunii într-o etapă de audit detaliată sau întreruperea activității ulterioare de audit, ceea ce se va *consemna într-un proces-verbal*, care, însoțit de o *Notă de argumentare* (vezi Anexa nr. 12.2 la Manual), este prezentat conducerii Curții de Conturi în modul stabilit. Decizia privind întreruperea activității de audit se va adopta în cadrul unei ședințe interne a Curții de Conturi organizate în modul stabilit de reglementările interne ale Curții²⁵.

Toate documentele întocmite de auditori, precum și cele obținute de la entități: rapoartele de evaluare, politicile și procedurile interne, rapoartele de performanță etc., trebuie păstrate în dosarul documentelor de lucru.

În cazul continuării misiunii de audit, echipa va definitiva activitățile studiului preliminar. Subcapitolele 3.4 – 3.8 vor descrie detaliat **pașii 18-23 din Anexa nr. 4** ce țin de definitivarea etapei de planificare și întocmirea Planului de audit. Acesta va fi produsul final al muncii echipei de audit pe parcursul studiului preliminar care va reflecta activitățile echipei de audit în următoarele etape ale misiunii de audit.

3.4 Continuarea misiunii. Elaborarea Planului de audit (etapa II). Elementele acestuia.

Paragrafele 3.4.1 – 3.4.7 reflectă **pasul 18 din Anexa 4.** – elaborarea Planului de audit. Astfel, mai jos sunt descrise detaliat cerințele auditului performanței din ISSAI 3000 (prezentate pe scurt mai sus, în Capitolul II din Manual (subcapitolele 2.3-2.9)), care stau la baza întocmirii

²⁵ Regulamentul privind activitățile aferente desfășurării misiunii de audit

unui Plan de audit. Prin urmare, mai jos veți obține ghidări referitor la descrierea sferei, abordării, întrebărilor, criteriilor, metodologiei de audit, precum și a resurselor care vor fi utilizate, riscurilor de audit și modului de atenuare a acestora.

3.4.1 Cum determinăm ce abordare de audit va fi utilizată?

Abordarea auditului determină natura examinării care trebuie efectuată și este o legătură importantă între obiectivul (obiectivele) auditului, criteriile de audit și munca depusă pentru colectarea probelor (ISSAI 3000/pct.41).

În contextul realizării obiectivului (-lor) de audit, prin identificarea și evaluarea riscurilor din domeniu, a problemelor semnificative, a vulnerabilităților sau punctelor slabe în obținerea performanței de către subiectul auditat, la etapa design-ului se ia decizia privind modul de abordare al auditului (pe probleme, pe rezultate sau pe sistem). Auditul performanței poate combina următoarele abordări, punând accentul în mod deosebit pe una sau pe alta dintre acestea, în funcție de circumstanțele specifice ale auditului (revezi și principiul 2.6):

Abordare	Accent pus pe:
Audit al problemelor și rezultatelor	Rezultat : <i>Resurse, produse, rezultate și impacturi</i>
Auditul sistemelor de control	Politici elaborate: <i>Gradul de adecvare a politicilor și a procedurilor implementate de către persoanele însărcinate cu guvernarea pentru promovarea, monitorizarea și evaluarea performanței.</i>

Sursa: Manualul Curții Europene de Audit

a) Adoptând o **abordare orientată spre rezultate**, auditorii sunt preocupați să răspundă la întrebări de genul:

- Care este performanța?
- Ce rezultate au fost obținute?
- S-au îndeplinit cerințele și obiectivele programului sau activității?

Acest tip de abordare a auditului are ca scop principal evaluarea performanței realizate, respectiv în ce măsură au fost îndeplinite cerințele privind *economicitatea, eficiența sau eficacitatea* în implementarea și derularea unui program sau derularea unei activități (GUID 3910/pct.51).

Pornind de la acest tip de abordare, auditorul evaluează modul în care au fost respectate și îndeplinite criteriile definite ca obiective/ținte sau cele identificate/concepute de auditori în faza de elaborare a Planului de audit, sau de către experți în domeniile auditate la solicitarea de către auditori a suportului profesional. Identificând disfuncționalitățile și abaterile de la obiectivele stabilite (probele auditului), auditorul formulează concluziile și recomandările, care au ca scop eliminarea vulnerabilităților și îmbunătățirea performanței.

Spre exemplu, ținte ale abordării pe rezultate a auditului performanței, pot fi:

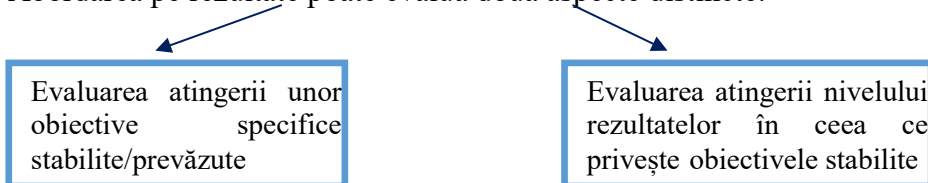
- *achiziții de active fixe (mobiliu de birou, instalații pentru laboratoare, biblioteci, mijloace de transport auto, echipamente IT etc.);*
- *achiziții de lucrări de construcții (clădiri publice noi, renovarea celor vechi, construcția și reabilitarea drumurilor, a căilor ferate sau a căilor fluviale etc.);*
- *modul de organizare a entităților publice: structura organizatorică (numărul și mărimea entităților din subordine, structura ierarhică, repartizarea responsabilităților etc.); structura fluxului de lucru (suprapunerea unor activități, incompatibilități etc.), modalități de implementare a unor programe, proiecte, procese sau acțiuni guvernamentale; acțiuni de privatizare, etc;*
- *nivelului de îndeplinire a obiectivelor strategice, și anume: (i) gradul de îndeplinire (auditarea performanței programelor și activităților destinate cercetării științifice, dezvoltării și extinderii pieței*

muncii, modernizării și extinderii sistemului de sănătate, construcțiilor și întreținerii spațiilor de locuit, promovării utilizării noilor surse de energie regenerabile, etc.); (ii) rezultatele inițierii și aplicării unor măsuri cu caracter legislativ (examinarea premiselor care au condus la apariția de noi legi și reglementări sau la modificarea celor existente, a costurilor și evaluarea impactului aplicării acestora); (iii) modul în care managementul unor entități își exercită atribuțiile cu privire la gestionare programelor și activităților de care acesta este responsabil (evaluarea, în special a acțiunilor întreprinse, cu efect asupra economicității, eficienței și eficacității subiectului auditat).

Auditul cu astfel de abordare ar putea răspunde la întrebări precum:

- Activitățile din cadrul entității corespund cu obiectivele și cerințele stabilite?
- Obiectivele stabilite ale subiectului auditat sunt realiste, pertinente și utile?;
- Serviciile publice sunt de calitate, orientate spre cetățean și efectuate la timp?, astfel încât să răspundă scopului pentru care au fost înființate?
- Școlile utilizează la maxim echipamentele lor pentru a asigura calitatea învățământului tehnologiilor informaționale?
- Au contribuit proiectele de infrastructură la creșterea fluxului de trafic, îmbunătățind în același timp siguranța și reducând timpul de călătorie?
- Departamentele sau entitățile își ating obiectivele pentru toate sectoarele comunității?
- Au fost atinse obiectivele de politică managerială cu mijloacele utilizate? Au fost obținute rezultatele programate?
- Impactul obținut reprezintă un rezultat direct al politicii manageriale și nu unul datorat altor factori?

Abordarea pe rezultate poate evalua două aspecte distincte:



De exemplu, se presupune auditarea unui program al Ministerului Educației conceput pentru a îmbunătăți abilitățile elevilor care au părăsit școala pentru a fi angajați la locuri de muncă cu competențele dezvoltate. Dacă auditorul se concentrează pe un obiectiv mai puțin ambițios în atingerea rezultatelor, atunci se analizează modificările indicatorilor, cum ar fi numărul și proporția de elevi care părăsesc școala cu calificările țintă. În același timp, un audit mai ambițios, care, la fel, analizează rezultatele, ar putea lua în considerare întrebări mai complexe, cum ar fi:

- A condus politica la vreo modificare a decalajului de competențe de pe piața muncii?
- Cât de bine este Ministerul capabil să prezică și să răspundă decalajelor de pe piața muncii?

În acest caz, când evaluezi nivelul atingerii rezultatelor, ar fi necesar să se analizeze conexiunile/interacțiunile dintre entități și trebuie să fie luată în considerare o arie de audit mai mare. Rezultatul așteptat nu va depinde doar de un singur program/activitate/entitate. Într-un astfel de audit ar putea fi implicate entități legate de angajare, transport, finanțe, pe lângă entitatea direct responsabilă de program.

Evaluarea atingerii rezultatelor poate fi efectuată prin realizarea unui obiectiv de audit mai puțin ambițios, axându-se pe *evaluarea măsurii în care au fost atinse obiectivele* entităților, grupurile țintă sau nivelul dorit de performanță. În schimb, un audit mai ambițios caută să *compare rezultatele* (să măsoare eficacitatea) prin compararea „impactului” sau „stării lucrurilor” – cu scopurile stabilite în obiectivele politicii. În plus, acestea trebuie să aprecieze dacă impacturile observate sunt într-adevăr efectele acțiunilor celor responsabili de programe/obiective, etc., sau ale unor factori exogeni.

b) În cadrul *abordării orientate pe probleme*, auditul se concentrează, în principal, pe: identificarea, verificarea și analizarea problemei, *fără a face referiri la criteriile de audit predefinite* (GUID 3910/pct.52). Adică, criteriile de audit au aici un rol mai puțin semnificativ decât în abordarea orientată spre rezultate. Acestea sunt utilizate în principal pentru identificarea problemei (problemelor) care a stat la baza nerealizării obiectivelor stabilite și a cauzelor care le-au generat (probleme legate de *economie, eficiență și eficacitate* la entități/programe/proiecte/activități guvernamentale).

În consecință, această abordare presupune formularea unor întrebări, de genul:

- *Problemele identificate există în realitate?* și dacă răspunsul este „Da”, se formulează o a doua întrebare, respectiv:

- *Cum pot fi ele înțelese și care le sunt cauzele?*

- *În ce măsură guvernul poate rezolva problema?*

Auditorii formulează ipoteze în legătură cu cauzele (*vezi subcapitolul 4.6.*) și efectele posibile ale acestor probleme, pe care apoi le testează (teste integrale din Anexa nr.10). Accentul trebuie să se pună pe definirea corespunzătoare a problemei ce se va audita.

Acest tip de abordare poate oferi răspunsuri la întrebări precum:

- *S-au folosit în mod eficient resursele umane, financiare sau de altă natură?*

- *Cum se compară costul pe loc de muncă creat de un program de formare pentru șomeri cu costuri similare pe loc de muncă în altă parte?*

- *Proiectul X ar fi putut implementat altfel, ceea ce ar fi dus la îmbunătățiri relevante și calitative?*

De exemplu, la evaluarea procedurilor de achiziții de bunuri, lucrări și servicii, problemele pot fi evaluate prin prisma aspectelor de economicitate, eficiență și eficacitate, precum:

- s-a obținut la achiziționare cel mai bun raport calitate/preț (economicitate);

- au fost îndeplinite cerințele definite prin contractele de achiziție (eficacitate);

- a fost identificată calitatea achizițiilor efectuate (eficacitate);

- au fost atinse rezultatele așteptate cu mai puțini muncitori (eficiență) etc.

Caracterul de evaluare a performanței

Evaluarea în aceste două abordări (abordarea pe rezultate și pe probleme) poate fi *normativă* (în baza unor abateri de la norme sau criterii) sau *analitică* (în baza analizelor cauzelor specifice ale problemelor).

Caracterul analitic derivă din faptul că auditorii publici externi vor urmări să obțină informații actualizate asupra problemei, care influențează și rezultatele, fără a fi limitați în analizele lor, luând în considerare atât obiectivele și țintele generale, cât și aspectele de detaliu ale problemelor identificate.

Caracterul normativ derivă din faptul că în urma analizei efectuate, auditorii vor face propuneri de gestionare a problemei prin formularea de recomandări de modificare a unor reglementări legale care să nu afecteze însă obiectivele și țintele de ordin general ale unui anumit program, proiect, proces sau activitate.

c) Abordarea orientată pe sistem

Abordarea orientată spre sistem (adică, efectuarea auditurilor sistemelor de control) este o abordare care se concentrează în primul rând asupra sistemelor de control/de management care funcționează bine ca o condiție a unei politici eficiente și eficace (GUID 3910/pct.54) și au rolul său în cadrul programelor/proiectelor/activităților auditate. Scopul acestei abordări este de a determina dacă entitățile auditate/Guvernul au elaborat și au pus în aplicare sisteme de gestiune și de monitorizare care să permită optimizarea economicității, a eficienței și a eficacității subiectelor auditate, respectând în același timp constrângerile existente. Activitatea de audit implică analiza, examinarea și testarea elementelor-cheie din cadrul acestor sisteme, printre care:

- *modul în care indicatorii utilizați de entitate măsoară progresul înregistrat în îndeplinirea obiectivelor;*

- *modul în care sistemele informatice, care vin în sprijinul gestionării programelor/proiectelor etc., furnizează date și informații actuale, exacte și esențiale și dacă acestea sunt utilizate în mod adecvat;*

- *modul în care sistemul asigură încrederea în datele subiacente;*
- *criteriile de selecție a proiectelor care au fost utilizate pentru alocarea resurselor ș.a..*

Această abordare constă, de asemenea, în a verifica dacă sistemele existente de control produc informații pertinente, fiabile și oportune cu privire la mobilizarea resurselor financiare, umane și de alt tip, la desfășurarea activităților și la obținerea realizărilor, care trebuie comparate cu obiectivele stabilite (operaționale) prin intermediul indicatorilor de performanță. Aici audităm dacă Statul a implementat proceduri de management pentru a atinge rezultatele programelor/proiectelor/activităților (de ex.: proceduri de monitorizare a costurilor, de monitorizare și calculare a indicatorilor de rezultate, de garantare că cheltuielile sunt cele mai mici posibile, de realizare a unei activități în lanț (pt mai multe entități), de). Această abordare implică adesea examinarea informațiilor de evaluare (rapoarte de activitate, indicatori realizați raportați către factorii decizionali (directori, miniștri, Guvern)) și aprecierea calității lor, pentru a le utiliza ca probe de audit.

Acest tip de audit poate utiliza întrebări descriptive, cum ar fi:

- a) Care este obiectivul sistemului?*
- b) Cine sunt actorii responsabili din cadrul sistemului?*
- c) Care sunt responsabilitățile fiecărui actor?*
- d) Ce reguli, reglementări și proceduri sunt relevante?*
- e) Care sunt fluxurile de informații relevante?*

Și poate fi completat de întrebări mai evaluative, cum ar fi:

- *În ce măsură există un plan solid?*
- *Există un sistem de monitorizare a acestuia de bună calitate?*
- *Există posibilitatea de comparare a informațiilor din sistemul de monitorizare și din plan, ceea ce ar conduce la ajustări, dacă este necesar?*
- *Planificarea, monitorizarea și ajustarea planului sunt înregistrate într-un mod sistematic,*
- *Este asigurată responsabilitatea la un nivel administrativ mai înalt?*
- *Procesele sunt evaluate periodic într-un mod adecvat?*
- *Programele, proiectele, procesele sau activitățile entității au fost gestionate, organizate, efectuate, monitorizate și evaluate în mod eficient (adică cu calitate mare dar eforturi mici)?*
- *Există proceduri și criterii adecvate pentru stabilirea priorităților și selectarea proiectelor de dezvoltare a infrastructurii transportului, ce să asigure un impact maxim în loc?*
- *Au fost instituite și implementate corespunzător măsuri adecvate pentru monitorizarea și atenuarea impactului asupra mediului în sectorul X?*
- *A acționat conducerea în concordanță cu politicile de realizare a obiectivelor și a țintelor de performanță stabilite?*
- *Mijloacele utilizate pentru obținerea rezultatelor corespund politicii manageriale și obiectivelor entității?*

În mod obișnuit sunt examinate acele componente ale sistemelor de controale care sunt responsabile de asigurarea *economicității, eficienței și eficacității* programelor, proiectelor, proceselor sau activităților.

Auditorul poate testa controale interne, sisteme contabile, TI, auditul intern la necesitate, doar când sunt relevante pentru misiune, pentru a nu irosi timpul oferit auditului (vezi teste ale controalelor, anexe la Manualul auditului financiar). De obicei se poate analiza un/două controale cheie aplicate în procesul de gestionare a programului/proiectului/activității (d.ex.: activități/bun, proces de achiziție, ș.a.) de către

entitățile auditate. Aceasta este necesar pentru a înțelege care este rolul fiecărei părți implicate în realizarea obiectivelor, modalitatea de executare a atribuțiilor, inclusiv evaluarea riscurilor aferente.

3.4.2 Formularea întrebărilor de audit

Pentru a oferi o orientare adecvată și mai precisă auditului performanței, principiile acestuia (vezi subcapitolul 2.5), îndrumă auditorul să formuleze obiectivul sub forma unei întrebări generale de audit. În condițiile resurselor limitate de audit ale Curții, și în scopul evitării desfășurării unei activități de audit cu o sferă prea extinsă, numărul de întrebări generale ar trebui limitat (ideal, o singură întrebare și nu mai mult de trei). Odată ce domeniul auditat este divizat de către echipa de audit pe compartimente problematice, pentru a răspunde la întrebarea generală, de obicei se formulează 2-4 întrebări specifice (GIUD 3920/pct.34), care trebuie să fie:

- *legate din punct de vedere tematic;*
- *complementare; și*
- *să se excludă reciproc (să nu se suprapună (GUID 3000/pct.37)).*

Reprezentarea grafică și un exemplu de formulare și divizare a întrebărilor de audit se regăsește în Anexa nr. 12 la Manual.

Întrebările trebuie formulate corect, ținându-se cont de obiectivele programelor, proiectelor sau activităților auditate, deoarece acest lucru va influența deciziile asupra tipurilor de informații ce urmează a fi colectate, metodelor de colectare a datelor și tipurilor de constatări și concluzii enunțate.

De regulă, în auditul performanței, întrebările în sine cer înțelegerea dacă:

- ***S-a lucrat în mod corect?***
- ***S-a făcut ceea ce trebuia?***

Pentru a răspunde la prima întrebare, „*S-a lucrat în mod corect?*” auditorul analizează și verifică dacă deciziile managementului au fost implementate corespunzător și dacă executivul a respectat reglementările și cerințele strategiei stabilite și a acționat în concordanță cu „*buna practică*” din domeniu (până în acest punct auditorul evaluează aspectele ce țin de ***economicitatea și eficiența*** subiectului auditat).

Pentru a răspunde la întrebarea „*S-a făcut ceea ce trebuia?*” sfera auditului se extinde și presupune analizarea modului de implementare a politicilor adoptate și dacă mijloacele financiare, umane sau de altă natură au fost utilizate corespunzător și s-au obținut rezultatele planificate. Această întrebare are în vedere ***eficacitatea*** sau impactul programului, proiectului, procesului sau activității.

Cum ar trebui să fie întrebările de audit:

• ***Să aibă un răspuns.*** Formulați întrebările în așa mod, încât acestea să fie acceptate sau respinse, să genereze răspunsuri pozitive specifice (pot fi acceptate răspunsuri de genul „da”, „nu”, sau „într-o oarecare măsură”).

• ***Să identifice subiectul auditului.*** Subiectul auditului poate fi o temă și, de obicei, o problemă a entității auditate. O temă reprezintă, de regulă, un program, un serviciu, o activitate sau o funcție. O problemă este o deficiență, o preocupare sau o oportunitate în cadrul unei teme care implică unul sau mai multe aspecte ale performanței.

• ***Să identifice aspectele performanței care urmează a fi evaluate.*** Conducerea entității este responsabilă de performanța programului. Auditul performanței se ocupă de evaluarea caracterului adecvat al performanței și responsabilitatea conducerii la îmbunătățirea acelei performanțe. Identificarea aspectelor pe care auditorul trebuie să le aprecieze, evalueze și apoi să elaboreze un raport în acest sens este un lucru esențial în evitarea formulării unor întrebări ambigue și neclare.

• ***Să nu depășească mandatul.*** În momentul în care auditorul încearcă să răspundă la întrebările dacă *s-a lucrat în mod corect?*, sau *s-a făcut ceea ce trebuia?*, acesta trebuie să fie atent să nu se depășească mandatul conferit de lege, prin extinderea examinării în zona politicului (a deciziei politice).

Pentru astfel de considerente, în auditarea performanței nu se formulează recomandări și nici nu se emit opinii cu referire la corectitudinea deciziilor de ordin politic. Prin urmare, auditul **nu trebuie să pună la îndoială intențiile și deciziile legislativului** (ISSAI 3000/pct.31), dar examinează dacă există neajunsuri în legile și reglementările aprobate, sau modul lor de implementare au împiedicat entitatea în atingerea obiectivelor în raport cu indicatorii/criteriile de performanță stabilite. În astfel de situații, se pot stabili obiective de a evalua dacă:

- decizia politică s-a adoptat având la bază informații suficiente și rezonabile, precum și dacă s-au evaluat mai multe variante de soluții;
- programul sau activitatea au fost pregătite și implementate corespunzător;
- rezultatele implementării programului sau activității au fost evaluate și dacă eventual au fost dispuse și aplicate măsuri corective.

Întrebările generale de audit pot fi formulate în mod diferit, în dependență de abordările de audit stabilite. Acestea pot fi orientate fie spre examinarea sistemelor de control (abordarea pe sistem), fie spre examinarea problemelor sau rezultatelor, sau pot viza o combinație a acestor aspecte (Vezi Anexa 13). Totodată, întrebările pot fi formulate în mod diferit, și în funcție de elementul performanței pe care se pune accentul – economicitatea, eficiența sau eficacitatea. Pentru exemple vezi Anexa 14 la Manual.

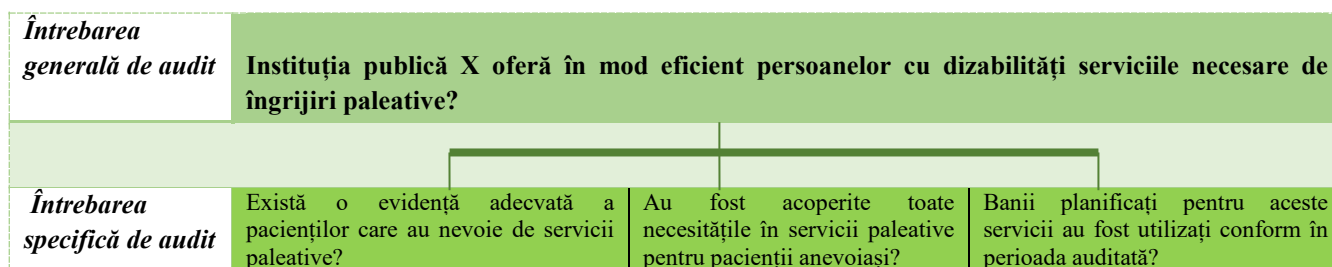
La divizarea întrebărilor de audit specifice în întrebări de nivel inferior (nivelul I, II, III) (sub-întrebări), nivelul cel mai scăzut este acel care formează *baza surselor probelor de audit*. Toate întrebările astfel ierarhizate trebuie să se excludă reciproc și, în același timp, să fie cuprinzătoare în mod colectiv (să permită împreună identificarea răspunsului la întrebarea de la nivelul imediat superior).

Tehnici de creare a întrebărilor de audit

O modalitate este de a pregăti o piramidă cu întrebări pentru a analiza problemele, cum ar fi cea modelată în Figura nr.6. Scopul acestui instrument este de a împărți întrebarea generală într-o serie de întrebări specifice, la care echipa va trebui să răspundă în timpul auditului pentru a acoperi Nivelul I.

Figura nr.6

Exemplu de analiză a problemei prin stabilirea Obiectivului și întrebărilor de audit



Sursa: elaborat în baza IDI, 2021 Performance Audit Handbook V 1

O altă tehnică este de a formula întrebări prin prisma raportului „cauză-efect”, cum ar fi cea modelată în Figura nr.7. În funcție de auditul dvs., aceasta presupune parcurgerea a doi pași. Primul pas este de a determina dacă rezultatele așteptate au fost atinse sau dacă un sistem funcționează conform așteptărilor. Dacă nu, ar fi bine de a identifica și a analiza cauzele problemei de performanță pentru care ar trebui să oferim întrebări. În abordarea orientată pe probleme, principala problemă de performanță și factorii care o cauzează pot face parte din planificarea inițială a auditului.

Efectul prezentat la Nivelul I oferă punctul de plecare pentru evaluarea cauzelor ipotetice identificate la Nivelul II. Cauzele potențiale oferă baza pentru elaborarea întrebărilor de audit, care sunt identificate la Nivelul III.

Figura nr.7

Exemplu de stabilire a întrebărilor de audit prin analiza problemei cauză-efect

Efectul	De ce un număr mare de oameni sunt răniți sau mor urmare accidentelor de mașină?
----------------	----------------------------------------------------------------------------------

Cauza potențială	Eroarea șoferilor este cauza principală a rănilor și vitezei	Sistemul medical este limitat în capacitatea de a trata leziunile	Infrastructura defectuoasă a drumurilor este cauza principală a rănilor și deceselor
Întrebarea specifică de audit	Ce măsuri sunt luate pentru a-i învăța pe cetățeni cum să conducă și să-și întrețină vehiculele?	Care sunt măsurile și cum se aplică legile privind siguranța rutieră?	Care este capacitatea Sistemului medical în tratarea leziunilor rutiere? Care este starea drumurilor unde au loc de obicei accidentele? Acestea sunt înzestrate cu semne rutiere necesare?

Sursa: elaborat în baza IDI, 2021 Performance Audit Handbook V 1

În concluzie, este de preferat ca întrebările de audit să nu fie formulate într-un mod care ar conduce la un răspuns neconcludent, precum „Evaluarea măsurii în care...”, deoarece acest lucru ar putea avea ca rezultat o activitate de audit fără o sferă clar definită, devenind prea vastă și necesitând prea mult timp.

3.4.3 Stabilirea domeniului de aplicare a auditului /Sfera

Domeniu de audit/Sfera definește limitele auditului de performanță și abordează aspecte precum întrebări specifice pe care auditorul intenționează să le adreseze și tipul de studiu preliminar finalizat. În special, domeniul de aplicare a auditului definește subiectul pe care auditorul îl va evalua și asupra căruia va raporta, documentele sau informațiile/înregistrările care urmează să fie examinate, perioada de audit și entitățile care vor fi auditate (vezi subcapitolul 2.3). Sfera auditului este direct influențată de obiectivele și, respectiv, întrebările auditului, pe măsură ce se colectează informații suplimentare despre subiectul auditat. Dezvoltarea acestuia este o parte importantă a planificării auditului.

Sfera auditului poate fi stabilită răspunzând la întrebările de mai jos:

Ce?	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ce întrebări sau ipoteze specifice sunt examinate? ✓ Care sunt procesele cheie relevante pentru auditul dumneavoastră? ✓ Care este subiectul care va fi evaluat și raportat? ✓ Ce resurse, coturi, timp sunt disponibile pentru a finaliza auditul? ✓ Care este accesul la experți în domeniu? ✓ Ce întrebări, procese și resurse nu vor fi acoperite?
Cine?	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ce instituții/agenții/organizații au responsabilități/tangență cu auditul? ✓ Cine din instituții/agenții/organizațiilor este cea mai relevantă sursă de a furniza probe adecvate și suficiente pentru a răspunde întrebărilor de audit? ✓ Cine este responsabil pentru asigurarea fiabilității informațiilor și datelor care sunt relevante pentru audit? ✓ Ce organizații sau persoane vor fi excluse?
Unde?	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Care sunt locațiile care trebuie acoperite? ✓ Unde sunt documentele și înregistrările care trebuie examinate? ✓ Ce locații vor fi excluse?
Când?	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ce interval de timp trebuie acoperit?

Sursa: Echipa IDI

Exemple cu privire la stabilirea domeniului de aplicare a auditului de performanță sunt redată în Anexa nr. 16 la Manual.

Sfera auditului poate include și orice probleme care au condus la recomandări în rapoartele de audit anterioare, dacă aceste probleme rămân relevante. Astfel, va trebui să luați în considerare mulți factori, atunci când decideți asupra domeniului de aplicare a auditului, spre exemplu, cum ar fi limitarea acestuia pe baza indisponibilității surselor și datelor de încredere, a resurselor de timp și umane etc.

3.4.4 Selectarea criteriilor de audit

Odată ce ați determinat domeniul de aplicare, este timpul să luați în considerare criteriile care vă vor permite să măsurați performanța entităților auditate în raport cu ceea ce este așteptat.

În cadrul auditului financiar, auditorii folosesc, de obicei, „Standardele internaționale de contabilitate” (IAS, IFRS) și standardele naționale de contabilitate (SNC) în calitate de criterii de audit. În cadrul auditului de conformitate, auditorii folosesc drept criterii prevederi din cadrul legislativ-normativ, în vederea comparării situației reale cu o situație ideală.

De fapt, criteriile „clasice” de audit, valabile și pentru auditul performanței, reprezintă o așteptare a „ceea ce ar trebui să fie” conform legii și reglementărilor, „ce este de așteptat” conform celor mai bune practici sau „ce ar putea fi” în condiții și mai bune. Exemple de criterii includ:

- reglementări din legile/directivele aplicabile funcționării entităților auditate;
- scopurile, politicile și procedurile stabilite de entitățile auditate;
- puncte din contracte sau acorduri de grant;
- norme elaborate tehnic, inclusiv din standarde, proceduri pentru o funcție sau activitate;
- opiniile experților, bunele practici de activități similare;
- repere sau indicatori de performanță stabiliți de auditor, entitățile auditate sau alte entități din sectoare relevante;
- performanțele perioadelor anterioare;
- criteriile utilizate în audituri similare sau de alte ISA (cu asigurarea că aceste criterii sunt încă valabile) etc.

Totodată, situația în cazul auditului performanței este și de altă natură. Mai întâi de toate, auditul performanței este o disciplină recentă și sfera acestuia, precum și metodologia, variază de la o țară la alta și de la un audit la altul și continuă să evolueze. În al doilea rând, auditul performanței nu are o istorie lungă de cercetare academică. În al treilea rând, auditul performanței încearcă să evalueze întreaga gamă a activităților de management, care abordează o mare varietate de date operaționale și nefinanciare. Domeniile de examinare ar putea varia de la conduita incoruptibilă, caracterul adecvat al sistemului informațional și eficiența operațiilor până la eficacitatea diverselor decizii.

Prin urmare, auditorii care efectuează auditul performanței activează într-un teritoriu mult mai greu decât auditorii care efectuează auditul financiar sau de conformitate, întrucât *nu tot timpul* există criterii general acceptate. În acest caz, auditorii trebuie să stabilească criterii speciale ajustate pentru fiecare sarcină de audit prin exercitarea raționamentului profesional, care să fie adecvate obiectivelor auditului performanței și să reiasă din programele și reglementările entității.

!!! Regula de aur este de a conveni criteriile cu entitatea auditată, pentru a nu admite scrierea unor rapoarte de audit foarte controversate, sau chiar de neîncredere.

De exemplu, în abordarea pe rezultate, la evaluarea indicatorilor de performanță stabiliți de entitate, criteriile ar ajuta auditorul în obținerea de răspunsuri la următoarele întrebări: „*Ce rezultate urmează a fi obținute?*”; „*Cum pot fi obținute aceste rezultate urmare a implementării programului, proiectului sau activității auditate?*”. Se poate întâmpla, ca criteriile relevante să nu fie evidente la începutul auditului, iar obiectivele de performanță aplicabile să fie vagi, conflictuale sau inexistente. În astfel de situații, auditorii trebuie să încerce să afle de la conducere sarcinile sau activitățile exacte pe care aceasta le-a planificat pentru a-și atinge obiectivele, după ce se pot gândi la posibilitatea de a adapta aceste sarcini în calitate de criterii. Dar înainte de a proceda astfel, auditorii trebuie să evalueze caracterul rezonabil al acelor sarcini pentru atingerea obiectivelor propuse. În cazul în care acest lucru nu este posibil, auditorii nu pot efectua auditul eficacității proiectului sau programului.

Atunci când selectați criteriile de audit de performanță, este important să faceți acest lucru în mod obiectiv. Procesul necesită considerație rațională și judecată profesională promptă.

Uneori, criteriile de audit sunt ușor de definit, cum ar fi atunci când obiectivele/prevederile stabilite de legislativ sau de guvern sunt clare, precise și relevante.

Spre exemplu, la efectuarea auditului unui proiect cu privire la energie, criteriile de audit specifice ar fi preluate din standardele acestei activități, precum: consumul de combustibil; variația costurilor

pentru unitatea de energie electrică produsă; perioada de întreținere a instalațiilor; proporția costurilor de întreținere etc. Auditorii, până când nu se vor familiariza cu aceste operațiuni, nu vor fi capabili să stabilească criteriile de audit.

În același timp, este posibil să constatați că criteriile sau standardele stabilite de entitățile auditate nu sunt egale cu o performanță bună, necesitându-vă să selectați, să adaptați sau chiar să dezvoltați criterii suplimentare care vă pot oferi repere de performanță mai adecvate. În multe cazuri, puteți descoperi că un amestec de criterii de la entitățile auditate și din alte surse oferă cadrul potrivit pentru evaluarea performanței.

Pentru a selecta în mod obiectiv criteriile de audit, este important să aveți:

- înțelegere generală a domeniului care urmează să fie auditat;
- cunoașterea motivelor și a temeiului legal al subiectului de audit și a obiectivelor stabilite de legislativ sau de guvern; și
- cunoștințe generale despre practici și experiență în alte programe sau activități guvernamentale relevante sau similare.

Caracteristicile pe care trebuie să le îndeplinească criteriile de audit sunt (ISSAI 3000/pct-le 45-51):

Încrederea – permite unui alt auditor în aceleași circumstanțe să ajungă la concluzii consecvente;

Obiectivitatea – nu sunt afectate de prejudecățile auditorilor sau ale conducerii entității auditate;

Relevanța – permit formularea unor constatări și concluzii ce îndeplinesc nevoile de informare ale utilizatorilor;

Inteligibilitatea – exprimare clară și care nu lasă loc de interpretări;

Comparabilitatea – compatibilitatea cu cele folosite în auditurile de performanță ale altor entități cu activități similare sau cu cele folosite anterior în auditurile performanței la entitatea auditată;

Exhaustivitatea – se referă la elaborarea tuturor criteriilor semnificative și adecvate pentru evaluarea performanței;

Acceptabilitatea – acelea cu care sunt de acord experții independenți din domeniul auditat, entitățile auditate, Parlamentul, mass-media și cetățenii.

Având în vedere că stabilirea criteriilor constituie o activitate complexă, auditorii „de performanță” pot apela la experți în domeniile auditate astfel încât să fie în măsură să elaboreze și să stabilească criterii relevante, care în aplicarea lor să fie obiective, de încredere și acceptabile.

Sursele criteriilor de audit pot fi:

- Documentele planificării de bază ale programului/entității sau proiectului;
- Manuale operaționale sau instrucțiuni;
- Reguli, regulamente și instrucțiuni emise de conducere;
- Alte agenții de audit;
- Entități de audit similare;
- Standardele stabilite de organisme internaționale;
- Politicile și directivele Guvernului;
- Legi, reguli, regulamente;
- Literatura de specialitate;
- Declarații oficiale ale organelor profesionale;
- Performanțe din trecut;
- Standarde de performanță stabilite de conducere;

Interviuri cu specialiști.

Este esențial ca criteriile pe care le selectați să fie adecvate subiectului și obiectivelor auditului. Exemple de corespundere a criteriilor întrebărilor de audit sunt redate mai jos.

Corespunderea criteriilor întrebărilor de audit

ÎNTREBĂRILE DE AUDIT

În ce măsură Agenția de mediu îndeplinește prevederile Legii apelor?

În ce măsură Agenția X îndeplinește termenele pentru atribuirea contractelor?

În ce măsură a instituit Agenția X procese pentru a se asigura că plățile de subvenționare sunt acordate în mod corespunzător?

În ce măsură se asigură Agenția de sănătate publică că furnizorii de apă potabilă efectuează teste de calitate a apei, după cum este necesar?

În ce măsură biroul IT al Agenției ia măsuri pentru a proteja informațiile cu caracter personal ale angajaților?

În ce măsură a contribuit programul de granturi al ministerului X la rezultatele dorite în cadrul populației țintă?

În ce măsură programul de reducere a emisiilor de carbon al Agenției de mediu a atins obiectivele de reducere a emisiilor de carbon?

Există mecanisme stabilite pentru a ridica conștientizarea părților interesate și asumarea ODD și Agenda 2030 în țară?

CRITERIILE DE AUDIT

În conformitate cu prevederile Legii apelor, Agenția este obligată să pregătească un raport anual către Parlament cu privire la funcționarea Legii.

Potrivit reglementărilor, Agenția stabilește termene interne pentru atribuirea diferitelor tipuri de contracte.

Reglementările Agenției cer ca procesele să fie stabilite pentru a determina eligibilitatea potențialilor destinatari ai plăților și pentru a recupera banii alocați în mod eronat.

Reglementările privind testarea apei prescriu tipul și rezultatele cerute ale testelor asupra apei destinate consumului uman.

Standardele dezvoltate din punct de vedere tehnic dictează pașii pe care Agenția ar trebui să îi urmeze pentru a proteja informațiile cu caracter personal ale angajaților.

Obiectivele programului descriu rezultatele dorite și măsurile asociate pentru a evalua progresul în atingerea acestor obiective.

Țintele de reducere a emisiilor de carbon specifică nivelurile dorite de reduceri pe o perioadă de cinci ani.

Conform ghidului de referință pentru Agenda 2030, țările ar trebui să stabilească diverse strategii de comunicare pentru a implica/informa diferite segmente ale societății precum și a integra publicul.

Sursa: Echipa IDI

!!! Un tabel de acest fel, dar cu adăugarea coloanelor „Sursa criteriilor de audit” și „comentariile entității auditate” trebuie să se regăsească ca anexă la Planul de audit pentru a demonstra că acestea au fost discutate cu entitatea auditată.

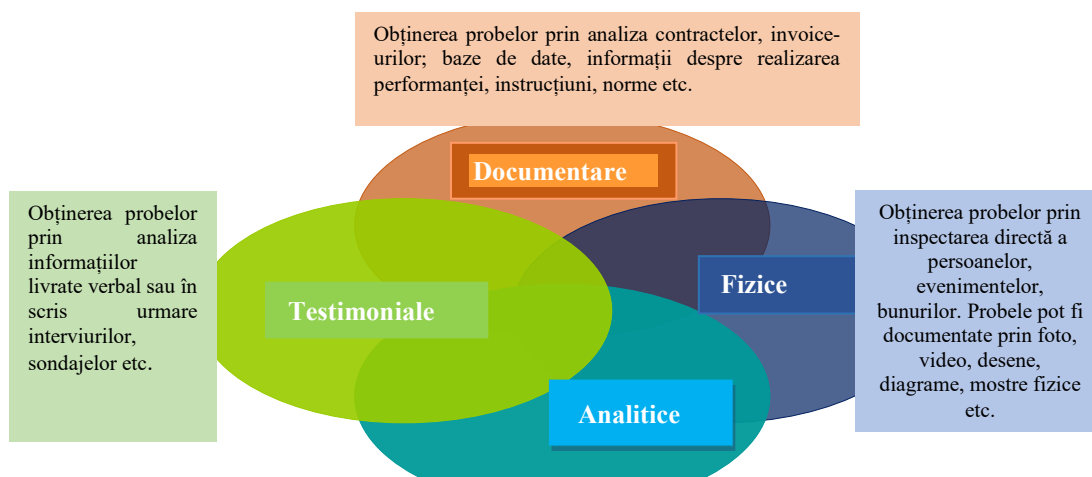
După cum s-a menționat mai sus, comunicarea criteriilor de audit cu entitatea este obligatorie. Cu toate acestea, în timp ce implicarea și feedback-ul de la entitățile auditate sunt importante, trebuie să țineți cont că în cele din urmă responsabilitatea este a echipei de audit de a dezvolta criteriile adecvate. În consecință, în condițiile dezacordului apărut, echipa de audit poate alege să-și păstreze criteriile și să-și dezvăluie raționamentul în raportul de audit. Totodată, auditorii trebuie să ia în considerare riscul ca entitățile auditate pot să conteste constatările în cazul în care auditorii înșiși reprezintă sursa criteriilor.

3.4.5 Definirea metodologiei de audit ce urmează a fi utilizată.

Pe parcursul planificării, auditorul trebuie să elaboreze procedurile de audit care urmează să fie utilizate pentru colectarea probelor de audit suficiente și adecvate, care să răspundă la obiectivele și întrebările de audit (ISSAI 3000/pct. 101). Odată ce au fost determinate care sunt întrebările de audit, ce criterii sunt disponibile, care este sfera/domeniul de aplicare al auditului, auditorul va avea nevoie să cunoască metodele de colectarea a informațiilor necesare. **Metodologia** este o tehnică orientată spre colectarea și analizarea datelor care ajută la stabilirea probelor ce răspund la întrebările de audit și permit formularea concluziilor adecvate de audit.

Există numeroase metode pe care echipele de audit le pot folosi pentru a culege informații. Odată ce toate activitățile de audit sunt orientate spre obținerea probelor suficiente și adecvate pentru a susține constatările auditului, este important să vă asigurați că auditul pe care îl efectuați va produce probe, noi informații sau analize, care să vă susțină constatările și recomandările. Există mai multe tipuri de probe și metode de colectare a datelor (GUID 3920/pct.49), așa cum este prezentat în Figura nr.8.

Tipuri de probe și metode de colectare a datelor



Sursa: elaborat în baza ISSAI 39

Obținerea informațiilor prin aplicarea metodelor de contarpunere/comparație analiza datelor noi obținute cu informațiile deja deținute (indicatori, sume).

Metodele de colectare a datelor variază de la o extremă - de la obținerea unei viziuni de ansamblu asupra situației (de exemplu, sondaje) și ajungând, la cealaltă extremă - la analiza minuțioasă a unui număr mic de elemente (de exemplu, studii de caz), la mijloc aflându-se alte metode precum interviurile, analizele documentare și focus-grupurile. Metodele care vor fi utilizate într-un audit al performanței vor depinde de subiectul auditului, de întrebările de audit abordate, precum și de resursele și de timpul aflate la dispoziție. Pentru a înțelege, care din metode de colectare a datelor sunt mai utile pentru auditul dvs, puteți analiza beneficiile reieșite din acestea, după cum se reflectă mai jos.

Metodele de colectare a informațiilor -beneficii și considerații

METODE	BENEFICII	CONSIDERAȚII
Interviurea Discuții cu una sau mai multe persoane prin telefon, internet, sau de față, pentru a obține așteptările lor din activitatea programului/entității etc.	✓ Permite înțelegerea în profunzime a așteptărilor interviuatului; ✓ Poate fi finalizat relativ rapid; ✓ Permite colectarea de informații despre subiecte sensibile; ✓ Permite căutarea rapidă a informațiilor ca răspuns la declarațiile făcute în timpul interviului.	➤ Trebuie efectuată cu atenție pentru a asigura coerența și a permite compararea. ➤ Nu acceptă analiza statistică. ➤ Este nevoie de timp pentru a identifica și analiza modele sau tendințe în mai multe interviuri.
Colectarea documentelor Revizuirea documentelor adunate de la entitatea auditată și alte surse.	✓ În general, considerată a fi mai de încredere decât dovezile testimoniale (prin martori) colectate în timpul interviurilor; ✓ De obicei oferă o bună profunzime și o gamă bună de informații.	➤ Integritatea sursei, autenticitatea și fiabilitatea trebuie luate în considerare cu atenție (mai multe informații în Capitolul 5). ➤ Puteți întâmpina dificultăți în obținerea accesului la informații în care entitatea auditată nu furnizează cu ușurință probe documentare.
Observații directe și inspecții Observarea fizică a programelor, persoanelor, proprietății și evenimentelor legate de audit la colectarea informației calitative.	✓ Vă permite să observați direct programele, persoanele, proprietățile sau evenimentele legate de auditul dumneavoastră; ✓ Poate oferi explicații pentru problemele legate de audit.	➤ Pot răspunde parțial la întrebările tale de audit sau pot fi complexe; ➤ Necesită planificare detaliată și programare atentă; ➤ Observația ar putea afecta comportamentul persoanei sau situația care a fost observată; ➤ Poate necesita resurse semnificative pentru deplasări și participarea personalului
Sondajele Colectarea informației dintr-o populație stabilă, prin utilizarea chestionarelor cu un set standard de întrebări.	✓ Mod de a culege informații de la mai mulți oameni; ✓ Datele pot fi utilizate pentru diferite tipuri de analiză; ✓ Datele selectate pot fi generalizate și precise.	➤ Resurse și timp limitat. ➤ Necesită planificare și testare atentă. ➤ Poate necesita analize ce consumă mult timp.

Vizitele la fața locului implică deplasarea într-o locație geografică pentru a aplica metode de audit.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Poate combina diferite metode inclusiv interviuri, revizuire a documentelor și observații directe sau inspecții fizice; ✓ Poate îmbunătăți eficiența costurilor prin combinația mai multe metode în timpul unei vizite. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Necesită planificare avansată detaliată și o programare atentă. ➤ Poate necesita resurse semnificative pentru deplasări și participarea personalului. ➤ Necesită înțelegere detaliată a modului cum sunt organizate entitatea auditată sau subiectele vizitei.
Evaluări ale fișierelor informații extrase din înregistrări.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Redă date structurate și fiabile, care pot fi folosite pentru a susține analiză cantitativă sau calitativă; ✓ Instrument eficient pentru colectarea datelor necesare pentru a evalua conformitatea cu cerințele normative; ✓ Poate furniza date care pot fi generalizate la nivel de program sau pe o populație selectată. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Necesită timp și resurse semnificative pentru a executa această abordare; ➤ Necesită planificare avansată detaliată și dezvoltarea datelor valide a instrumentelor de colectare; ➤ Este posibil să nu permită determinarea cauzei deficiențelor identificate.
Metode de grup mic Colectarea de informații de la un grup mic de oameni - focus grupuri (conversații în grup mic și grupuri de experți).	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Discuția poate dezvălui probleme care nu au fost abordate în interviuri individuale; ✓ Util pentru o varietate de necesități de audit; ✓ Experții pot oferi informații utile asupra problemelor sau activităților din cadrul auditațiilor. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Poate necesita resurse semnificative pentru deplasări și/sau taxe pentru participarea grupurilor de experți; ➤ Analiza poate fi dificilă și să consume timp datorită volumului și diversității de informații.
Utilizarea datelor secundare Colectate de datele de la agenții guvernamentale, universități sau organizații de cercetare.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Poate fi mai rapid decât alte metode de colectare a datelor; ✓ Datele pot fi mai complete decât dacă le-ai aduna singur; ✓ Este posibil să fi fost deja efectuate controale de calitate a informațiilor obținute. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Este posibil ca datele să nu corespundă obiectivului de audit; ➤ Datele pot fi dificil de accesat; ➤ Poate necesita timp semnificativ pentru evaluarea fiabilității datelor.
Studii de caz Culegere aprofundată de date pentru unul sau mai multe evenimente complexe, incidente sau locații care caută să răspundă complex la întrebările „de ce” sau „cum”.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Poate permite o evaluare aprofundată a activității, facilitează analiza asemănărilor și diferențelor între operațiuni în diferite localități, sau ilustrează aspecte ale proceselor sau ale consecințelor defectelor în programe, folosind exemple specifice din „lumea reală”; ✓ Permite o colectare mai aprofundată a informații despre un subiect sau complex de evenimente; ✓ Abordarea poate permite coroborarea probelor și crește fiabilitatea și validitatea constatărilor. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Poate necesita timp substanțial și resurse; ➤ Analiza poate fi consumatoare de timp; ➤ Selectarea studiului de caz va avea impact semnificativ asupra colectării informațiilor și constatărilor.

Sursa: Grupul de lucru IDI, 2021

Unele sfaturi, recomandări, provocări cu care se pot întâlni auditorii în cadrul colectării informațiilor:

Când petreceți interviuri:

✓ Fiți pregătit	✓ Formulați întrebările simple, clare și concise.
✓ Anunțați din timp persoana care urmează a fi interviuată	✓ Dacă căutați un răspuns deschis, evitați întrebări la care se poate răspunde cu „da” sau un „nu”
✓ Folosiți întrebări de sondare pentru a încuraja în continuare discuție despre subiecte importante fără răspunsuri pătinoare. De exemplu, „Ai putea să-mi spui mai multe despre asta...?” sau „Nu sunt sigur că înțeleg pe deplin procesul. Ai putea să-l schițezi?”	✓ Puneți întrebări obiective, neutre, fără protejare
✓ Dacă interviul este important, propuneți interviuatului să citească descrierea interviului și să confirme prin semnătură că este de acord cu rezultatele	✓ Nu încercați să acoperiți două probleme într-o singură întrebare
	✓ Încercați să obțineți confirmarea informațiilor căpătate în cadrul interviului
	✓ Faceți la final un rezumat al punctelor-cheie ale interviului, pentru a obține confirmarea că „ați auzit ce v-a spus interviuatul”

La obținerea informațiilor de la entitatea auditată:

✓ Luați în considerație că în conformitate cu art. 29, 32 din Legea Curții de Conturi, aveți dreptul legal de a accesa documentele și informații guvernamentale relevante pentru a sprijini auditurile pe care le realizați.	✓ Dacă întâmpinați dificultăți în obținerea informațiilor: - Notificați imediat supervisorul dvs., astfel încât să fie conștient de problemă și să o poată escalada conducerii superioare, după caz;
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<ul style="list-style-type: none"> ✓ Dezvoltați relații pozitive cu entitatea auditată: - comunicați frecvent despre informațiile necesare; - explicați entității despre natura specifică a solicitării (faceți legătura cu întrebările de audit); - planificați din timp activitățile referitor la vizite/interviuri; - stabiliți termenele pentru acordarea răspunsurilor la informațiile solicitate 	<ul style="list-style-type: none"> - Consultați expertul, care vă acordă asistența juridică, pentru a vă asigura că informațiile pe care le solicitați sunt informații la care CCRM are dreptul, sau există surse alternative; ✓ Documentați modulul de obținere a informațiilor și mențineți un registru electronic al solicitărilor; ✓ Fiți profesionist, politicoș și corect în toate relațiile cu entitățile auditate.
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Când efectuați observații directe și inspecții:

!!! Luați în considerație faptul, că bunurile trebuie selectate cu multă atenție pentru cercetarea lor din punct de vedere fizic.

Subiectul auditat	Abordarea observațiilor
Întreținerea bunurilor guvernului de către un antreprenor	✓ Efectuați vizite la fața locului la proprietăți relevante pentru a inspecta fizic bunurile pe baza criteriilor stabilite în contract. Faceți fotografii și documentați condițiile pe care le observați.
Proceduri pentru inspecțiile vamale în Aeroport	✓ Vizitați aeroportul și observați modul în care se desfășoară inspecțiile vamale. Înregistrați-vă observațiile, astfel încât să puteți compara ceea ce observați cu procedurile interne ale entității pentru efectuarea inspecțiilor. Observațiile vă ajută să înțelegeți dacă există modalități prin care entitatea auditată să fie mai eficientă în modul în care își desfășoară inspecțiile (resurse de persoane, timp, mijloace utilizate).
Achiziții mari de echipamente	✓ Analizați actele relevante pentru a verifica semnăturile și aprobările membrilor grupului de lucru în conformitate cu cerințele legale. Observați dacă îndrumările și instruirile funcționarilor din cadrul grupului de lucru sunt suficiente, prin ce vă asigurați că entitatea auditată are suficiente controale interne pentru a asigura că se respectă legea.
Pericole de supradozaj de substanțe chimice în alimente	✓ Observați procedurile în vigoare la locurile de inspecție a alimentelor la frontieră, pentru a determina dacă statele respectă efectiv politicile de siguranță alimentară prin efectuarea de verificări fizice adecvate ale produselor importate și cu ce resurse.

Când efectuați sondaje prin chestionare:

Înainte de a se decide folosirea chestionarelor pentru colectarea de date, o mare importanță ar trebui să se acorde impactului acestora asupra necesităților personalului de audit. Este important să se rețină faptul că chiar dacă această metodă poate fi foarte efecace pentru auditor, în cazul folosirii ei în mod greșit, ea poate crea pentru entitatea auditată multe probleme, atât din punctul de vedere al timpului, cât și al resurselor. De aceea:

✓ Începeți chestionarul cu întrebări ușoare	✓ Nu acoperiți două probleme într-o singură întrebare
✓ Scrieți întrebări clare, concise, precise și neutre. Evitați întrebările ambigue sau vagi	✓ Efectuați pre-testări ale întrebărilor sondajului cu membrii populației țintă
✓ Evitați prea multe întrebări deschise	✓ Puneți doar întrebări care vor fi folosite pentru analiză

Pe măsură ce auditorul colectează informații, acesta trebuie să eie în considerare că munca lui va oferi informații legate nu numai de economia, eficiența și/sau eficacitatea activităților entităților auditate, dar și cu ce resurse au fost acestea realizate. De asemenea, este important să se țină cont de principiul materialității pe măsură ce echipa determină ce și cum să colecteze, astfel ca eventualele constatări să fie de valoare.

Utilizați combinații de metodologii adecvate pentru a colecta o serie de date

În mod ideal, se utilizează mai multe metodologii pentru a colecta o serie de date și pentru a corobora constatările din surse diferite, astfel sporind calitatea și fiabilitatea probelor de audit pe care se bazează constatările și concluziile auditului.

Metodologia poate consta, de exemplu, în studierea dosarelor sau a literaturii de specialitate, în organizarea de interviuri sau desfășurarea de chestionare. În mod normal, auditul performanței va combina, de asemenea, mai multe metodologii pentru a obține date cantitative și calitative, unde datele cantitative sunt valorice, spre deosebire de cele calitative.

Pe măsură ce vă desfășurați activitatea, dacă găsiți probleme care necesită acțiuni corective imediate – cum ar fi dovezi de fraudă sau deficiențe semnificative ale controlului intern care ar putea duce la fraudă – este important să comunicați aceste probleme responsabilului de audit cât mai curând posibil (GUID 3910/pct-le 91-93) și să discutați referitor la cum și când să informați entitățile auditate cu privire la aceste probleme. Procesul de evaluare a fraudei este descris mai detaliat în Regulamentul privind identificarea/determinarea de către auditori a riscului de fraudă/corupție aprobat de Curte.

Factori importanți de avut în vedere atunci când colectați informații	
PROVOCĂRI	OPORTUNITĂȚI
✓ Pentru majoritatea subiectelor de audit, vor exista mult mai multe informații disponibile decât puteți aduna și analiza.	Este important să se stabilească așteptări realiste cu privire la informațiile necesare și care pot fi colectate în intervalele de timp ale auditului.
✓ Pe măsură ce colectați date, este posibil să găsiți discrepanțe sau dezacord între informațiile obținute din diferitele surse.	Este responsabilitatea dumneavoastră să rezolvați aceste discrepanțe pentru a vă asigura că probele pe care le utilizați pentru a dezvolta constatările dumneavoastră sunt relevante, valide și de încredere.
✓ La oferirea informațiilor sau explicațiilor puteți întâlni diverse puncte de vedere și argumente.	Luați în considerare problemele din perspective diferite. Mențineți o atitudine deschisă și obiectivă față de argumentele entității. Aplicați raționamentul profesional și scepticismul.

!!! Este important ca metodele și sursele de informații pe care echipa de audit le va folosi pentru a culege probe să fie descrise în Planul de audit.

Nu iutați, că interviurile realizate cu oficialii entității și cu alții, observațiile în teren trebuie documentate în procese verbale, cu descrierea corespunzătoare și să se încheie cu o concluzie la care au ajuns auditorii. Acestea vor fi semnate de persoanele implicate în acțiunea respectivă și anexate la documentul de lucru pentru perioada de executare. În cazul, în care interviurile au loc online, este de ajuns răspunsul responsabililor fără aplicarea semnăturilor. În astfel de cazuri, răspunsurile ac estora, la fel, se anexează ca probă la documentul de lucru. Exemple de descriere a metodologiei în Raportul de audit sunt prezentate Anexa nr.17, iar modul de documentare a interviului și vizitei în teren se regăsește în Anexele nr. 18.1 și 18.2 la Manual.

3.4.6 Matricea de proiectare a auditului (Pista de audit)

După ce auditorii au stabilit obiectivul auditului, abordarea auditului, criteriile de audit, metoda de colectare a datelor și de colectare a probelor etc., echipele de audit ar trebui să pregătească o matrice de proiectare a auditului. Aceasta este o abordare riguroasă, structurată și extrem de concentrată pentru proiectarea unui studiu preliminar, bazat pe obiectivele auditului, subobiectivele asociate și pe întrebările detaliate de nivel inferior. Aceasta oferă un cadru pentru munca pe teren și pentru analize suplimentare și ajută la întocmirea Planului de colectare a probelor de audit (Anexa nr. 21).

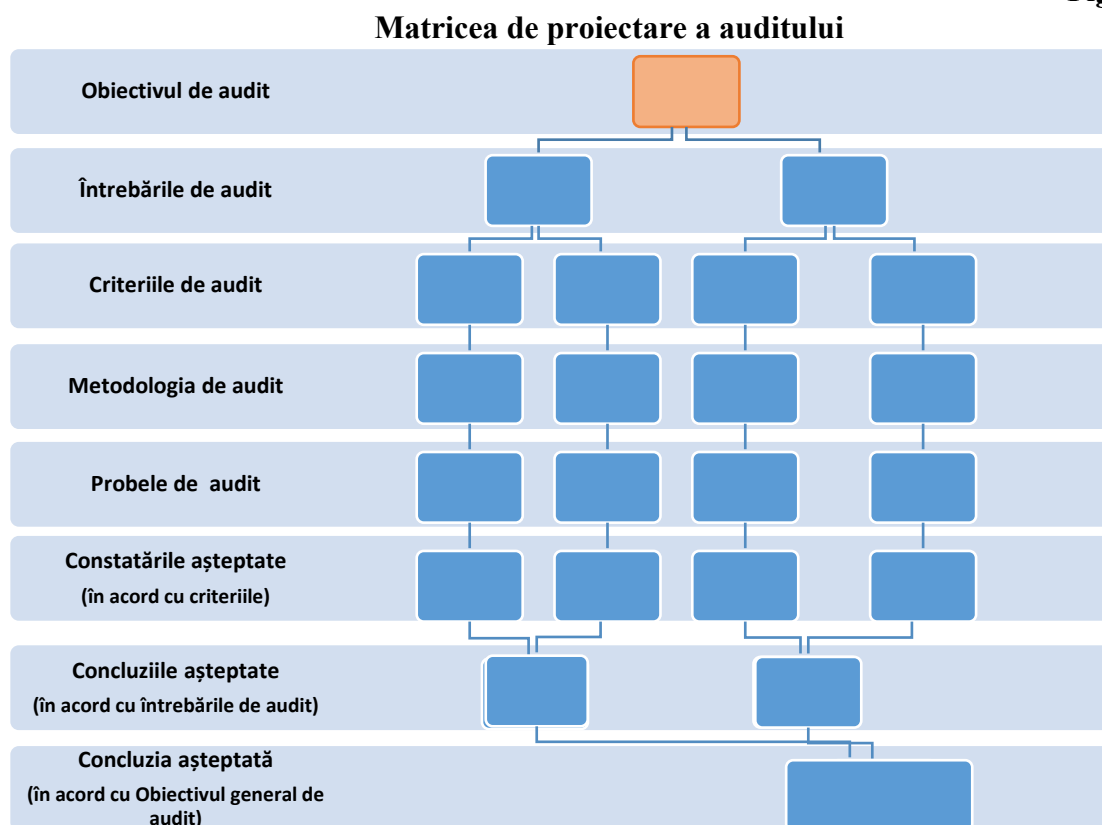
Potrivit tabelului de mai jos, aceasta trebuie documentată și, ulterior, la finalizarea etapei de planificare, elementele trebuie discutate cu entitățile auditate. În Anexa nr. 10.6 la manual se prezintă modelul Matricei de proiectare a auditului, structurată după cum urmează:

Întrebarea specifică	Subntrebări de audit	Criterii de audit	Dovezi	Metoda de colectare și analiză a datelor

Sursa: Orientări privind auditul performanței – C &AG din India

După stabilirea întrebărilor de audit care necesită răspunsuri, se așteaptă ca auditorul să identifice procedura de găsimă a răspunsurilor la întrebările de audit. Matricea de proiectare a auditului trebuie luată în considerare pe parcursul etapelor de planificare, examinare și raportare, pentru a se asigura că toate problemele de audit identificate sunt acoperite. Aceasta se dezvoltă și actualizează pe tot parcursul auditului. Astfel, în perioada de executare Matricea de proiectare a auditului se dezvoltă și evidențiază că metodele de colectare și analiză a datelor, precum și tipul și sursele de probe necesare vin în sprijinul constatărilor și concluziilor de audit cu referire la întrebările definite de audit, după cum se arată în Figura nr. 5. Astfel, auditorul va trebui să utilizeze firul logic al Matricei și să evalueze dacă subiectul auditat îndeplinește criteriile identificate. Dacă auditul arată că unele dintre criterii sunt îndeplinite în timp ce altele nu, auditorul trebuie să-și folosească raționamentul profesional la formularea concluziei potențiale de audit.

Figura nr.5



Sursa : ISSAI 3920/pct.55

După încheierea fazei de executare, echipa de audit ar trebui să coreleze în mod corespunzător matricea de proiectare a auditului cu matricea constatărilor de audit despre care se va discuta în capitolul 4.2 (Figura nr. 12).

Prin urmare, Matricea de proiectare a auditului reflectă legătura logică între elementele unui audit, începând cu întrebarea de audit și finalizând cu concluzia. Modelul din Figura nr. 5 nu se limitează doar la numărul de ramuri și casete prezentate. Acesta, de fapt, depinde de numărul de întrebări specifice din misiunea de audit și de faptul că de obicei o probă poate justifica mai multe constatări, sau vice versa-

pentru o constatare pot fi necesare mai multe probe de audit, același lucru fiind caracteristic și criteriilor de audit ș.a.m.d

3.4.7 Gestionarea riscului de audit

Conceptul de asigurare de audit

✚ Stabilirea perioadei, a resurselor de audit și gestionarea riscurilor de audit.

Responsabilul de audit **trebuie** să facă o evaluare realistă a termenului²⁶, a resurselor umane și financiare de care este nevoie pentru audit, în conformitate cu principiile unui bun management de proiect și să se asigure că echipa de audit posedă în comun cunoștințele și experiența necesare și, acolo unde este cazul, să anticipeze dacă este nevoie de experți externi. Resursele și responsabilitățile **trebuie** să fie repartizate atât la inițierea studiului preliminar (în Planul privind studiul preliminar), cât și în celelalte perioade a procesului de audit sub formă de tabel în Planul de audit. Respectiv, **trebuie** identificate riscurile semnificative la care este expusă buna execuție a auditului (riscurile de audit), precum și modalitățile de atenuare a acestora (tabel prevăzut în Planul de audit la capitolul 5).

Conform GUID 3910/pct.27, auditorul trebuie să formuleze astfel de concluzii, care să sporească gradul de încredere al utilizatorilor vizați, ceea ce necesită o legătură logică între constatările, întrebările și criteriile auditului. Asigurarea oferită utilizatorului vizat trebuie să fie comunicată în mod transparent și să fie susținută de dovezi suficiente și adecvate.

Pentru aceasta auditorul trebuie să ofere asigurare în munca efectuată (resurse, competențe, timp etc), ceea ce poate fi realizat prin:

Identificarea și evaluarea riscului de audit

Identificarea riscului de audit implică luarea în considerare atât a factorilor calitativi, cât și cantitativi, inclusiv perioada de audit, complexitatea și sensibilitatea misiunii, sfera, relevanța sistemelor și proceselor entităților auditate pentru prevenirea și detectarea inconsecvențelor, erorilor semnificative sau fraudelor și accesul auditorilor la înregistrări (Vezi Elementul 3 din GSMC).

Identificarea și evaluarea riscurilor pot lua mai multe forme, dar în general pot fi abordate luând în considerare următoarele întrebări (GUID 3920/pct.61):

- *Deține echipa de audit suficiente abilități și cunoștințe pentru audit (inclusiv cunoștințe de specialitate pentru sarcini specifice)?*
- *Sunt disponibile și fezabile intervalele de timp și resursele necesare pentru a efectua auditul (de exemplu, fonduri pentru deplasări, impactul costurilor de oportunitate asupra altor audituri)?*
- *Este subiectul de audit sensibil, foarte vizibil sau controversat (de exemplu, sensibilitate politică, sensibilitate media)?*
- *Auditul și subiectul sunt extrem de complexe sau implică zone în mod tradițional predispuse la risc (de exemplu, sisteme IT, achiziții, probleme de sănătate și mediu)?*
- *Există amenințări reale sau percepute la adresa independenței auditorilor desemnați în audit?*
- *Există riscuri legate de integritatea managementului sau de relațiile cu entitățile auditate?*
- *Există suficiente date disponibile și datele sunt de bună calitate (de exemplu, acces la date și fiabilitate)?*

De pe urma identificării și evaluării riscului, puteți înțelege dacă cele mai susceptibile riscuri pot afecta realizarea normală a misiunii de audit, acestea având impact asupra sarcinilor, care vor întârzia finalizarea proiectului dacă nu vor fi îndeplinite conform așteptărilor și la timp.

Atenuarea riscului de audit

Curtea de Conturi și auditorii trebuie să ofere asigurare utilizatorilor săi că riscurile de audit sunt minimizezate și gestionate în mod corespunzător. După identificarea și evaluarea acestora, este important

²⁶ Anexa nr. 7 la PAAA, pct. 4.1 din Ghidul privind sistemul de management al calității

ca responsabilul de audit să le poată gestiona prin planificarea pașilor de reducere sau atenuare a efectelor acestora (GUID 3920/pct.62). Acest lucru poate fi realizat prin diverse acțiuni, inclusiv:

- creșterea sau reducerea domeniului de aplicare a auditului;
- adăugarea de specialiști (de exemplu, metodologi, evaluatori sau personal superior suplimentar);
- monitorizarea sau urmărirea regulată a progresului față de etapele intermediare prin actualizarea planurilor de audit;
- ținerea de ședințe sau elaborarea rapoartelor cu privire la mersul misiunii;
- identificarea timpului suplimentar, dacă este posibil, pentru sarcini deosebit de riscante;
- schimbarea metodei pentru a obține probe suplimentare;
- creșterea nivelului de supervizare.

De exemplu, dacă echipa dvs. are îngrijorări cu privire la calitatea datelor, puteți planifica să reduceți riscurile prin: colectarea de dovezi suplimentare din alte surse pentru a completa sau corobora datele.

În cazurile când este necesară o perioadă mai lungă pentru efectuarea unui audit, sau prelungirea perioadei stabilite inițial, acest lucru trebuie justificat de echipa de audit și aprobat de Președintele Curții, cu introducerea modificărilor în PAAA.

Câteva exemple despre cum ar putea fi atenuate riscurile de audit se prezintă în Anexa nr.19 la Manual.

CONCLUZIE:

Ce ar însemna o gestionare adecvată a riscului de audit/oferirea unei asigurări?

✓ <i>Auditul corespunde scopului Curții de Conturi și domeniul de aplicare este definit într-un mod adecvat</i>	✓ <i>Sunt utilizate în mod eficient raționamentul și scepticismul profesional în evaluarea riscurilor, deoarece fiecare subiect de audit este unic</i>
✓ <i>Resursele umane dețin aptitudini necesare și adecvate în comun</i>	✓ <i>Sarcinile sunt repartizate adecvat (personal, capacități, termen, volumul de lucru)</i>
✓ <i>Sunt realizate proceduri adecvate de colectare a probelor</i>	✓ <i>Este asigurat accesul la înregistrări și datele necesare pentru a efectua auditul</i>
✓ <i>Înregistrările și datele sunt fiabile și complete</i>	

La elaborarea Planului de audit trebuie luat în considerare următoarele:

✚ Acesta trebuie să expună clar esența problemelor și nu trebuie să fie foarte detaliat. Numărul de pagini ar fi recomandabil să nu depășească 20-25 de pagini fără anexe. Curtea de Conturi și-a stabilit un model al Planului de audit, care reflectă firul logic al așteptărilor de răspuns de la fiecare din întrebările puse, prezentat în Anexa nr. 20 la Manual.

✚ Asigurarea comunicării pe interiorul CCRM

Capacitatea auditorului de a dezvolta și menține un Plan de audit solid depinde în mare măsură de amploarea cu care comunică cu părțile implicate pe intern (asistența metodologică (suport sau consultanță); colegii și managementul) pe tot parcursul procesului de planificare. Tot împreună trebuie de discutat și dezvoltat Planul de colectare a probelor (vezi mai jos) care se va înainta spre aprobare cu cel mult două săptămâni după aprobarea Planului de audit. Acest lucru va ajuta auditorul să se asigure că toate părțile sunt de acord asupra abordării și acceptă obiectivele și întrebările de audit stabilite.

✚ Respectarea regulilor privind independența și etica

În calitate de auditor, ar trebui să fiți conștienți de propriile părtiniri și opinii cu privire la cei auditați. Controlați-vă comportamentul pentru a vă asigura că respectați cerințele de independență și etică. Luați în considerare orice independență și amenințare etică în multe situații pe parcursul planificării și executării auditului. Dacă aveți întrebări despre ceea ce ar putea fi o amenințare la adresa eticii și independenței, aveți încredere în instinctul dvs. că ar putea exista o problemă, revedeți Codul de

etică aprobat de Curtea de Conturi și adresați problema superiorilor dvs. atunci când este cazul. În plus, fiți conștienți de comportamentul altor auditori și colegi, deoarece reputația Curții se bazează pe toți auditorii săi care susțin independența și cerințele etice.

✚ Analiza impactului potențial al auditului

Trebuie să planificați și reflectați schematic posibilele constatări și recomandări ale auditului. Acest lucru nu numai că va ajuta la întocmirea unei structuri a viitorului raport de audit, dar și la încrederea în faptul că întrebările de audit, în forma în care sunt concepute, pot genera recomandări constructive. Echipa de audit trebuie să fie convinsă încă de la început că auditul trebuie să genereze impact asupra domeniului auditat, prin producerea recomandărilor practice și îmbunătățirii stării lucrurilor.

✚ Asigurarea comunicării pe exterior

Pe măsură ce identificați noi surse potențiale de informații care pot fi folosite ca probe sau dacă determinați că unele dintre informațiile colectate nu sunt de încredere sau nu sunt utile pentru a răspunde la întrebările de audit, poate fi necesar să ajustați sfera auditului, întrebările, aplicarea criteriilor și metodele de colectare și de analiză a informațiilor. Nu uitați să informați atât părțile interesate pe intern, ca să obțineți aprobarea conducerii dvs. pentru orice modificări semnificative aduse în Program (GUID 3920/pct-le 44-47, 72), cât și entitățile auditate, pentru a garanta un mers calitativ al etapei de executare a auditului și a nu ne duce în eroare cu privire la relevanța și veridicitatea probelor de audit colectate.

3.5 Organizarea dezbaterilor cu echipe oponente/consultațiilor publice – element al asigurării controlului calității

(pasul 19 din Anexa 4)

O practică eficientă de a contribui la calitatea bună a misiunii de audit constă în oferirea oportunității de expunere a unei echipe/a mai multor auditori independenți de echipa de audit asupra elementelor cheie ale Planului de audit (*în cazul dacă nu este supusă revizuirii la fierbinte*), cu abilități de aplicare a cunoștințelor în auditul performanței.

Astfel, înainte de a discuta elementele necesare din Planul de audit cu entitatea auditată (criteriile, întrebările și metodologia de audit), șeful de echipă solicită suportul profesional a auditorilor competenți, pentru ca aceștia să se expună asupra elementelor respective, inclusiv asupra obiectivelor, sferei și abordării aplicate și posibilelor modele de îmbunătățire. Întrunirea de lucru care are loc după 2-3 zile de analiză a lucrului auditorilor, are un caracter liberalist și nu este orientată spre a intimida auditorii, sau de a accentua asupra neajunsurilor în munca de audit, ci, din contra, este una prietenoasă, doar cu scopul de a livra idei avantajoase, care să ofere valoare mai bună muncii de audit și încredere precum că echipa este orientată pe calea corectă. În cadrul ședinței respective, pe lângă echipa de audit, trebuie să fie prezenți responsabilul de audit și membrul coordonator, pentru a clarifica toate întrebările aferente problemelor identificate și de a exclude imixtiunea ulterioară a celor superiori în perfectarea și definitivarea Planului de audit.

3.6 Comunicarea rezultatelor studiului preliminar

(pasul 20 din Anexa 4)

După cum se menționează pe tot parcursul Manualului, este esențial să se mențină un contact permanent cu entitatea auditată și este important să câștigăm încrederea acestora pentru a asigura cooperarea pe parcursul auditului.

După elaborarea proiectului Planului de audit, echipa de audit trebuie să comunice entității/-lor întrebările, criteriul și metodologia de audit, pentru a asigura transparența abordării subiectului auditat și a crește probabilitatea ca acestea să fie de acord cu constatările și recomandările viitorului raport. Este important ca entitățile auditate să cunoască perioada și sfera auditate (GUID 3910/pct.64-66). Pentru ca

entitățile să aibă posibilitatea de a se expune, întrebările, metodologia și criteriile de audit pot fi transmise într-un tabel, în care să fie o coloană pentru comentariile entităților.

O astfel de abordare nu înseamnă că entitățile auditate dictează condiții sau controlează în orice fel procesul de audit. Mai degrabă, aceasta ajută la stabilirea unui proces constructiv de interacțiune cu entitățile auditate, ceea ce este esențial la efectuarea unui audit eficient. În cazul în care entitatea auditată nu este de acord cu criteriile selectate, auditorul documentează obligator acest fapt și poate implica experți terți pentru a reconcilia contradicțiile formate.

3.7 Elaborarea Planului de colectare a probelor

(pasul 21 din Anexa 4)

După definitivarea Planului de audit și discuțiile cu entitățile auditate, echipa de audit perfectează Planul de colectare a probelor, anexă la Planul de audit (Anexa nr. 21 la Manual). Acesta are scopul de a stabili perioadele de timp, entitățile și responsabilii de colectare și analiză a probelor de audit în etapa de executare, în vederea obținerii răspunsurilor la întrebările de audit. Înainte de perfectarea acestuia, va trebui de revăzut termenul de desfășurare a etapei de executare a auditului, care este reglementat de Curte²⁷.

Auditorul trebuie să știe că Planul de colectare a probelor este un „*document dinamic*”, care presupune efectuarea ajustărilor atunci când se identifică noi evenimente sau circumstanțe pe parcursul perioadei de executare. Cu toate acestea, în timpul studiului preliminar ar trebui să se efectueze o planificare suficientă pentru a selecta principalele metode care urmează să fie utilizate și pentru a evalua cerințele probabile privind resursele și timpul.

Astfel, sarcinile de audit pot fi ajustate (diminuate/adăugate) în baza informațiilor noi obținute de echipa de audit. Prin urmare, este important ca șeful de echipă/echipa să aibă întâlniri regulate cu conducerea Direcției (responsabilul de audit și Membrul CCRM) pentru a-i informa despre progresul auditului și utilizarea resurselor alocate. Acest lucru va permite conducerii să înțeleagă și să accepte orice modificări necesare la Planul de lucru și să se asigure continuu că resursele alocate sunt adecvate pentru a avea succes în efectuarea auditului. Modificările activităților stabilite inițial în Planul de colectare a probelor vor fi discutate și protocoale în procese verbale, care se vor anexa la Plan, cu operarea mențiunii: „Ajustat” și aplicarea semnăturii auditorului responsabil de analiza obiectivelor ajustate.

3.8 Realizarea revizurii la fierbinte– element al asigurării controlului calității

(pasul 22 din Anexa 4.)

După ce proiectele Planului de audit și Planului de colectare a probelor sunt definitive, acestea sunt supuse revizurii din partea responsabilului de audit, unde se atrage atenția la formularea problemelor, descrierea riscurilor, stabilirea întrebărilor de audit, descrierea metodologiei de audit, stabilirea termenelor de realizare a etapelor următoare ale misiunii și interconexiunea între elementele documentelor de planificare.

Totodată, în scopul îmbunătățirii calității lucrului de audit, pe interiorul Curții se realizează procedura de „*revizuire la fierbinte*” a misiunilor de audit²⁸. Astfel, dacă misiunea DVS este selectată și aprobată, procedura se efectuează de către o echipă de revizuire independentă față de echipa de audit, care are responsabilitatea să revizuie documentele etapei de planificare și să înainteze propuneri de îmbunătățiri. Revizuirea constă în evaluarea calității constatărilor expuse în Planul de audit, riscurilor stabilite, formulării întrebărilor de audit, utilizării abordării, metodologiei de audit și altor elemente importante care influențează calitatea auditului. La fel, se urmărește ca cele mai importante documente-

²⁷ Anexa nr.7 la RPAMAA

²⁸ Noțiunea și procesul descries afferent revizurii la fierbinte se regăsește în GSMC și **Îndrumarul privind procedura de revizuire „la fierbinte”, aprobat de Curtea de Conturi**

Planul privind studiul preliminar, Planul de audit, Planul de colectare a probelor să fie coroborate între ele și cu documentele de lucru, pentru a asigura o pistă logică de audit. Procesul se execută prin completarea unei liste de revizuire, în care sunt expuse observațiile și propunerile de remediere a deficiențelor constatate. Rezultatele revizuirii „la fierbinte”, inclusiv constatările, recomandările înaintate, precum și nivelul de realizare a acestora se expun în Note prevăzute de prevederile interne și se transmit echipei de audit, responsabilului de audit, Subdiviziunii responsabile de controlul calității, șefului Aparatului și altor persoane interesate.

3.9 Discutarea, avizarea și coordonarea Planului de audit și Planului de colectare a probelor

(pasul 23 din Anexa nr. 4)

După ce echipa de audit operează ajustările urmare: dezbaterilor cu echipa oponentă/consultații publice, or a revizuirii la fierbinte, or a evaluării metodologice, Planul de audit se semnează de către echipa de audit, și de comun cu Planul de colectare a probelor se aprobă de către responsabilul de audit și se coordonează cu Membrul Curții responsabil de domeniu. În același timp, responsabilul de audit organizează o ședință de lucru cu echipa unde se discută despre viitorii pași care vor fi luați în etapa de executare, lucrurile asupra cărora urmează de atras atenția, precum și au loc diferite schimburi de opinii.

Astfel, după includerea/discuția activităților ce urmează să fie realizate de fiecare membru al echipei, etapa de planificare se finalizează și misiunea de audit trece într-o altă etapă – a colectării probelor de audit și formulării concluziilor și recomandărilor – etapa de executare.

EXECUTAREA MISIUNII DE AUDIT

Scopul executării unui audit de performanță este de a obține dovezi suficiente și adecvate pentru a dezvolta constatări care să răspundă întrebărilor auditului și de a oferi recomandări orientate spre eliminarea cauzelor deficiențelor identificate și îmbunătățirea performanței domeniului auditat. Etapa de executare a misiunii de audit începe cu activitățile de audit prevăzute în Planul de colectare a probelor și se încheie atunci când începe redactarea Raportului final de audit. Procesul schematic privind desfășurarea etapei de executare este reprezentat în Anexa nr. 22 la Manual.

Așadar, Capitolul IV include procesul de executare reflectat în subcapitolele 4.1 - 4.5 care detaliază pașii 24-28 din Anexa nr. 4 la Manual și, totodată oferă îndrumări auditorului pentru a înțelege cum să utilizeze și califice probele de audit, să formuleze corect și calitativ constatările, concluziile și recomandările, precum și cum să întocmească și prezinte notele de constatări preliminare în legătură cu subiectul auditat.

Prin urmare, Capitolul IV este compus din următorii pași:

- 4.1 Determinarea caracterului suficient și adecvat al probelor. Analiza și evaluarea probelor *(pasul 24 din Anexa nr. 4)*
- 4.2 Constatarea de audit și documentarea lucrului de audit *(pasul 25 din Anexa nr. 4)*
- 4.3 Dezvoltarea concluziilor și recomandărilor *(pașii 26-27 din Anexa nr. 4)*
- 4.4 Discutarea constatărilor, concluziei și recomandărilor preliminare de audit *(pasul 28 din Anexa nr. 4)*

4.1 Determinarea caracterului suficient și adecvat al probelor. Analiza și evaluarea probelor

Subcapitolul 4.1 relatează despre procesul legat de probe *(pasul 24 din Anexa nr. 4)*

Aici veți găsi îndrumări cu privire la:

- *Caracterul suficient și adecvat al probelor;*
- *Analiza calitativă, cantitativă a probelor;*
- *Evaluarea prin grupare, cartografiere, os de pește, organigramă a probelor;*
- *Supervizarea procesului de colectare a probelor. Colectarea suplimentară a probelor.*



STANDARD

Auditorul trebuie să obțină probe suficiente și relevante în scopul de a stabili constatări de audit, de a formula concluzii, care să răspundă întrebărilor de audit, și de a înainta recomandări relevante mandatului ISA.

Sursa: ISSAI 3000/pct.106

Deciziile cu privire la modul de colectare a datelor se iau pe parcursul studiului preliminar și se consemnează la final în Planul de audit, iar detaliat se reflectă în Planul de colectare a probelor (unde, cum, de către cine se vor colecta dovezile necesare), pentru a identifica răspunsurile la fiecare din întrebările de audit stabilite.

Pe parcursul acestei etape, auditorul continua să colecteze probele, pentru care aplică procedurile, cum ar fi:

- **Determinarea caracterului suficient și adecvat al probelor;**
- **Analiza probelor;**
- **Evaluarea probelor de audit.**

Mai jos urmează explicațiile referitor la fiecare din pașii efectuați de auditori aferent probelor colectate.

Determinarea caracterului suficient și adecvat al probelor

Scopul etapei de executare este de a colecta probe de audit suficiente, pertinente și fiabile pentru a permite auditorului să răspundă la întrebările de audit și pentru a susține toate constatările formulate în raportul de audit. Aceasta înseamnă că va trebui să luați în considerare și să evaluați în mod continuu probele pe care:

- (1) intenționați să le obțineți;
- (2) sunt în curs de obținere; sau
- (3) s-au obținut deja, fiind considerate suficiente și adecvate (ISSAI 3000/pct-le 107-109).

Înainte de a stabili metodele de colectare și analiză a informațiilor și datelor, este important să înțelegeți diferențele dintre informații și probe. Deși toate informațiile colectate în timpul auditului vă pot ajuta să vă dezvoltați înțelegerea subiectului auditului, doar cele ce pot fi folosite pentru a susține o constatare și să răspundă la o întrebare de audit, devin **probe de audit**. Astfel, acestea justifică concluziile de audit. Auditorii performanței trebuie să acorde mare atenție naturii, calității și volumului de probe pe care le colectează.

Probele se caracterizează prin particularitățile sale calitative, ce sunt descrise mai jos.



Astfel vă dați întrebarea:

Ați obținut suficiente dovezi pentru a convinge o persoană informată că constatările dvs sunt rezonabile?

Suficiența este o măsură a cantității de probe de audit utilizate pentru susținerea constatărilor și concluziilor auditului (ISSAI 3000/pct.108).

Explicație: informațiile obținute dintr-o singură sursă, cum ar fi un interviu sau un singur document, probabil nu vor fi suficiente pentru a susține o constatare, dar pot fi totuși relevante pentru a fi utilizate ca ilustrație generală. Este important ca constatările să fie susținute și coroborate de mai multe surse și tipuri de probe.

Adecvarea se referă la calitatea dovezilor, și anume dacă acestea sunt:

Relevante care au o relație logică și importantă cu problema care este abordată. De exemplu, dacă tu auditezi procedurile pentru inspecțiile vamale în aeroporturi, informații despre procedurile de parcare la aeroport ar putea să nu fie relevante.

Valide care se bazează pe un raționament solid sau pe informații corecte. De exemplu, informațiile obținute de pe site-ul web al unui partid politic pot să nu fie o sursă validă de dovezi, deoarece sursa informațiilor ar putea fi părtinitoare.



Astfel vă dați întrebarea:

Probele obținute sunt relevante, valide și de încredere?

Dovezi de încredere care înseamnă că rezultatele sunt consecvente atunci când informațiile sunt măsurate sau testate și trebuie să fie verificabile sau susținute. De exemplu, este posibil ca datele cantitative pe care le obțineți dintr-un sistem de informații să nu fie de încredere dacă descoperiți că utilizatorii nu introduc datele în sistem în mod consecvent sau nu le verifică pentru erori. Dovezile colectate din surse diferite și în momente diferite ar trebui să fie consecvente.

Conceptele de cantitate și cele de calitate în ceea ce privește probele de audit trebuie privite împreună, deoarece între ele există o relație inversă. Astfel, probele de înaltă calitate pot determina situația de a nu fi nevoie de o mare cantitate de probe, iar o mare cantitate de probe poate, uneori, dar nu întotdeauna, să fie convingătoare, chiar dacă fiecare probă în parte nu este de înaltă calitate.

Datele trebuie să le obțineți din surse bine informate și de încredere, folosind metode acceptate. În auditurile de performanță, probele vor fi de obicei convingătoare (adică indicând spre o concluzie) în loc de concludente (adică să afirme definitiv „da/nu” sau „corect/greșit”) (GUID 3920/pct.71).

În cele din urmă, pentru a determina dacă aveți dovezi suficiente și adecvate pentru constatările dvs., va fi necesar să folosiți raționamentul și scepticismul profesional și abilitățile de gândire critică (GUID 3920/pct.77). Atunci când faceți astfel de determinări, va trebui să fiți conștienți de potențialele puncte forte și slabe ale probelor dvs. și să luați în considerare sursa lor, deoarece unele surse pot fi mai credibile sau mai de încredere decât altele. Astfel, pot exista circumstanțe specifice în care persoana care este interviuată sau documentul utilizat are o autoritate unică în legătură cu activitatea auditată, dar este important să aplicați prudență și raționamentul profesional atunci când evaluați astfel de circumstanțe. Pe de altă parte, utilizarea mai multor interviuri cu personalul aflat în diferite poziții și roluri poate permite auditorilor să dezvolte o înțelegere și o analiză a organizației cu mult mai bună decât ceea ce este conștientizat de angajați.

Mai jos găsiți sfaturi utile de luat în considerare atunci când evaluați caracterul suficient și adecvat al probelor dvs.

SUFICIENȚA	ADECVAREA
<p>✓Cu cât riscul de audit este mai mare, cu atât trebuie să fie mai mare cantitatea și mai bună calitatea dovezilor necesare.</p> <p>✓Cu cât descoperirea este mai importantă, cu atât mai mult este necesar de cantitatea și calitatea probelor.</p> <p>✓Deținerea probelor mai puternice/calitative permite o cantitate mai mică a acestora.</p> <p>✓Deținerea unui volum mare de probe de audit nu compensează lipsa de relevanță, validitate sau fiabilitate.</p> <p>✓Sunt necesare mai multe dovezi atunci când entitățile auditate sau alte părți interesate au opinii diferite asupra constatărilor privind subiectul auditat.</p>	<p>✓ Asigurați-vă că Probele dvs. sunt: relevante – adică au importanță pentru subiectul dvs. de audit; valide – adică se bazează pe informații corecte și pe analiză logică. de încredere – adică rezultatele sunt consecvente și pot fi verificate.</p> <p>✓ Probele documentare sunt adesea mai fiabile decât probele testimoniale (prin martori), dar fiabilitatea variază în funcție de sursa și scopul documentului.</p> <p>✓ Probele de mărturie care sunt coroborate în scris sunt mai fiabile decât probele orale.</p> <p>✓ Probele bazate pe mai multe interviuri sunt mai fiabile decât dovezile bazate pe un singur interviu.</p> <p>✓Mărturiile obținute în condițiile în care persoanele pot vorbi liber sunt mai valide și de încredere decât probele obținute atunci când oamenii se pot simți intimidati.</p> <p>✓ Probele obținute de la un terț informat, credibil și imparțial sunt mai valide și de încredere decât cele obținute de la conducerea entității auditate sau de la alții care au un interes direct în entitatea auditată.</p> <p>✓Controalele interne slabe pot afecta fiabilitatea și coerența probelor în cadrul unei organizații. Astfel, probele obținute atunci când controlul intern este eficient sunt mai fiabile decât cele obținute atunci când controlul intern este slab sau inexistent.</p> <p>✓Probele obținute prin observarea, calculul și inspecția directă a auditorului sunt mai fiabile decât probele obținute indirect.</p> <p>✓Documentele originale sunt mai fiabile decât documentele copiate.</p>



STANDARD

Auditorul analizează informațiile colectate și se asigură că constatările auditului au o perspectivă și răspund la obiectivul/-ele și întrebările de audit; reformularea obiectivului (obiectivelor) de audit și a întrebărilor de audit are loc la necesitate.

Sursa: ISSAI 3000/pct. 112

Procesul analitic în auditul performanței implică examinarea continuă de către auditor a întrebărilor de audit, a probelor de audit colectate și a metodelor utilizate.

Întregul proces este strâns legat de cel de redactare a raportului de audit, care poate fi văzut ca o parte esențială a procesului de analiză care culminează cu răspunsuri la întrebările de audit (ISSAI 3000/pct. 113).

Pentru a înțelege și explica ceea ce ați găsit și, în cele din urmă, pentru a le utiliza ca dovezi, va trebui să analizați informațiile pe care le-ați colectat.

Există multe tipuri de metode analitice pe care le puteți utiliza, dar care vor depinde de întrebările de audit și de natura informațiilor (GUID 3920/pct.86). Unele metode calitative, cantitative și analitice utilizate în analiza informațiilor și a datelor sunt discutate pe scurt mai jos.

✦ **Care sunt metodele calitative cheie de analiză a informațiilor?**

Analiza calitativă include o gamă largă de metode de structurare, comparare, compilare și descriere a informațiilor care susțin raționamentul logic și argumentele legate de probe. De obicei, se efectuează o analiză calitativă a probelor din interviuri, documente și chestionare. Întrebările de audit pot oferi o structură de bază pentru analiza informațiilor calitative pe care auditorul le-a colectat pentru a identifica dovezile cheie. Dincolo de aceasta, există multe abordări calitative diferite pe care auditorul le poate utiliza pentru a analiza documentele, variind de la metode simple la metode complexe care necesită planificare, cum ar fi:

➤ **Directă**, ceea ce presupune extragerea de informații direct din documentele sau interviurile oferite, cum ar fi informații despre planurile oficiale ale entității și acțiuni sau informații legate de performanța subiectului auditat. Acesta este cel mai simplu tip de analiză calitativă, dar este important pentru auditor să coroboreze aceste informații cu alte dovezi pe care le obține.

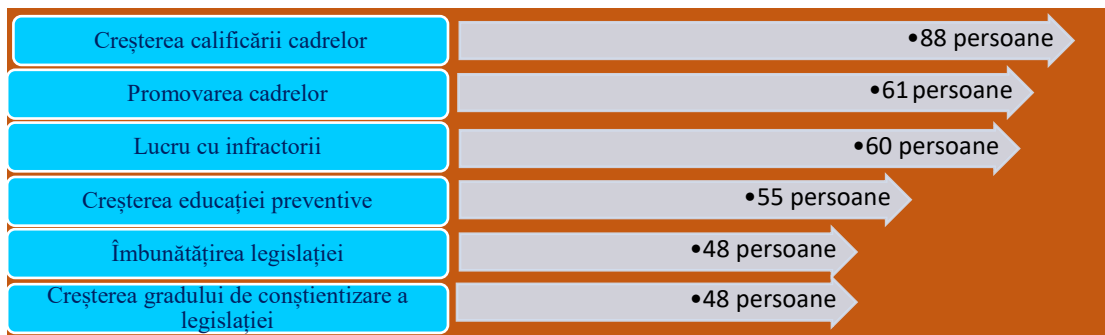
➤ **De actualitate**, care implică revizuirea documentelor sau interviurilor cu accent pe informații actuale care sunt relevante pentru diferitele întrebări de audit. Căutarea unor teme comune, asemănări sau diferențe poate fi utilă în dezvoltarea constatărilor auditului.

➤ **Cronologică**, care presupune revizuirea documentelor sau interviurilor cu scopul de a stabili ordinea în care au avut loc o serie de evenimente sau de a stabili etapele unui proces.

➤ **Tematică**, ceea ce presupune identificarea și numărarea frecvenței anumitor expresii sau teme în documente sau interviuri. *De exemplu*, cât de des procesele verbale ale ședințelor managementului entității includ discuții despre cum să ofere mai multe oportunități de dezvoltare profesională a angajaților. Acest tip de analiză vă va ajuta să dezvoltați o metodologie clară în colectarea probelor pentru compartimentul ce ține de remunerarea angajaților (care ar fi numărul angajaților ce beneficiază, suma, condițiile etc.).

➤ **După conținut**, ce implică structurarea și analiza datelor calitative complexe cu intenția de a le distribui în informații cantitative. Aceasta este una dintre cele mai complexe tipuri de analiză calitativă și vă va cere să dezvoltați o metodologie clară înainte de a începe. *De exemplu*, auditorii au colectat răspunsuri urmare sondajelor a 340 de persoane care sprijină femeile victime ale violenței, cum ar fi: ofițeri de poliție, psihologi și asistenți sociali. Întrebarea finală a sondajului a fost „După părerea dumneavoastră, ce ar trebui făcut pentru a îmbunătăți serviciile oferite femeilor victime ale violenței și pentru a reduce

acest tip de violență în țara noastră?”. În rezultat, echipa de audit a efectuat o analiză de conținut a răspunsurilor la sondaj și apoi a clasificat răspunsurile. Cele mai populare au fost:



Există o serie de beneficii potențiale ale efectuării analizei de conținut, inclusiv și faptul că răspunsurile/temele care rezultă din analiza de conținut pot servi ca bază a constatărilor, clarifică mai multe lucruri și pot fi raportate într-un mod ușor de înțeles de către cititori.

➤ **Analiza comparativă (Benchmarking)** este o altă analiză calitativă ce reprezintă un proces de comparare a metodelor, proceselor, procedurilor, a prețurilor produselor și serviciilor specifice unei entități cu cele ale altor entități, care se încadrează în aceeași clasă de performanță. Analizele comparative sunt în mod obișnuit utilizate pentru: identificarea unor căi de îmbunătățire a performanțelor; examinarea evoluției tendințelor; creșterea credibilității recomandărilor auditului. Auditorii pot face comparații între subiecții care operează bine și cei care operează mai puțin bine, între două sau mai multe aspecte și activitatea de ansamblu a entității și chiar între activități similare ale entităților din țări diferite.

➤ **Analizele „înainte și după”** unde situația existentă înaintea demarării programului/activității ce face obiectul auditului este comparată cu situația rezultată după implementarea programului sau finalizarea activității. Astfel, un studiu simplu „înainte și după” se realizează prin compararea rezultatelor estimate, prin aplicarea unui set de măsuri asupra unui segment (eșantion) auditat, înainte ca programul sau activitatea să înceapă, cu rezultatele aceluiasi set de măsuri, aplicate asupra aceluiasi segment (eșantion), după o perioadă suficient de lungă de la demararea programului sau a activității. Diferența rezultată din compararea celor două estimări a indicatorilor de performanță, reprezintă la rândul său o estimare a gradului de realizare a impactului așteptat.

✚ **Care sunt metodele cantitative cheie de analiză a datelor?**

Analiza cantitativă variază de la metode simple (de exemplu, calcularea unei medii) la metode complexe (de exemplu, modelare statistică). În auditul performanței, analiza cantitativă vă poate ajuta să descoperiți modele și relații importante în datele dvs. și să identificați zonele cu riscuri care necesită atenție sau îmbunătățire.

De exemplu, dacă vi se cere să analizați salariul de bază la o entitate, calcularea numai a **mediei** ar putea oferi o viziune distorsionată din cauza a 10 angajați care au salarii mari. În acest caz **stabilirea procentuală a angajaților** cu un anumit quantum al salariului ar oferi o metodă mai bună de analiză a salariului, decât media per instituție/direcție. Stabilirea procentului de lucrători din eșantionul selectat cu o anumită valoare ar putea fi mai utilă în descrierea acestui set de date, cum ar fi: aproape 50% dintre angajați câștigă un salariu de până la 5,0 mii lei, 35% - de până la 15,0 mii lei, iar 15% - mai mult de 30,0 mii lei.

Una din analizele cantitative este **analiza de regresie**, care este o tehnică statistică pentru a evalua gradul în care variabilele sunt asociate între ele (de exemplu, corelate).

Spre exemplu:

- numărul de persoane bolnave de diabet vis-a-vis de vârsta acestora/și numărul de adresări la medic;
- mortalitatea copiilor nou-născuți vis-a-vis de numărul medicilor pediatrici;
- numărul persoanelor cu dizabilități în localitățile rurale vis-a-vis de numărul asistentelor medicale.

În astfel de analize pot fi utilizate tabele, diagrame, grafice, diferite figuri cu intercalarea datelor, care reflectă vizibilitatea situației în domeniul respectiv și te orientează spre concluzia corectă în raport cu întrebarea de audit. Analiza grafică a datelor oferă și cititorului o claritate în constatările pe care le faceți. Când utilizați diferite modele de reprezentare a datelor luați în considerație, că acestea sunt complementare textului raportului și nu repetitive – ceea ce înseamnă că nu trebuie să repetați în text informațiile pe care figura le oferă.

✚ **Care sunt metodele analitice utilizate în analiza datelor?**

➤ **Măsurarea performanței** (bazată pe rezultate)

„Prin măsurarea performanței se înțelege acel proces de monitorizare, de măsurare și de raportare a gradului de realizare a programelor sau activităților în toate etapele derulării acestora.” (GUID 3910/pct.44-46)

Trebuie menționat faptul că procesul de monitorizare permanentă a realizării obiectivelor constituie o responsabilitate a managementului entităților auditate.

La măsurarea performanței (subiectului auditat), auditorul trebuie să urmărească și evalueze dacă managementul și-a atins obiectivele sau cerințele stabilite, iar pe parcursul misiunii să-l avertizeze în vederea eliminării abaterilor/deficiențelor constatate. Sarcina auditului performanței este cea de evaluare a calității informațiilor privind performanța obținută (**indicatorii performanței**) precum și de evaluare a modului de implementare și funcționare a acestor sisteme, în raport cu cerința de asigurare a îndeplinirii principiilor de eficiență și eficacitate. Astfel, vor fi formulate întrebări pentru a determina dacă indicatorii de măsurare a performanței subiectului auditat sunt stabiliți în concordanță cu cerințele de asigurare a acestora și dacă sistemele de măsurare a performanței sunt capabile să ofere rezultate credibile.

➤ **Evaluarea performanței** (bazată pe impact)

Evaluarea performanței programelor, proiectelor, proceselor sau activităților entității presupune efectuarea de studii sistematice în cadrul auditurilor performanței pentru a aprecia modul de implementare și funcționare al acestora.

Pentru a evalua performanța, auditorul examinează o gamă largă de informații (privind performanța și contextul de funcționare), ceea ce face ca acest proces să fie diferit de măsurarea performanței, atât ca scop cât și ca indicatori la care se raportează.

Evaluarea programelor nu se implică în evaluarea eficacității politicii sau alternativelor politice (sfera politicului) (GUID 3910/pct.48), dar își propune:

- „.....să analizeze relația dintre obiectivele, resursele și rezultatele unei politici sau ale unui program.”;
- „să se aprecieze la modul general dacă un program funcționează și ce se poate face pentru a-i îmbunătăți rezultatele.”

Din practica instituțiilor supreme de audit, cu experiență în evaluarea performanței programelor, se definesc următoarele tipuri de evaluări (revedi Figura nr.1):

Evaluarea procesului prin care se apreciază măsura în care subiectul auditat *funcționează conform intențiilor inițiale* stabilite de cerințele și de reglementările interne. Având în vedere că, în general,

programele urmăresc satisfacerea unui interes public, evaluarea procesului oferă o măsură a modului în care acesta răspunde așteptărilor populației.

Evaluarea rezultatului prin care auditorul apreciază măsura în care subiectul *atinge obiectivele proiectate*. Analiza se concentrează în acest caz pe ieșiri, rezultate finale, inclusiv pe efectele secundare sau neintenționate, apreciind astfel eficacitatea programului sau proiectului, dar și calitatea ieșirilor văzută din perspectiva utilizatorilor finali.

Evaluarea impactului constă în evaluarea efectului net al realizării programului, proiectului, procesului sau activității. Auditorul va analiza și evalua *contribuția programului la rezultatele finale*, izolate de factorii externi care interferează la realizarea acestora.

Evaluări ale raportului cost-beneficiu sau cost-eficacitate constau în *compararea dintre ieșirile* (produsele obținute) sau rezultatele finale ale programului cu *costurile resurselor utilizate* pentru a le realiza. Analiza se utilizează și pentru a identifica alternative mai ieftine pentru atingerea aceluiași scop.

Evaluarea probelor de audit

După cum s-a menționat mai sus, există mai multe tehnici pe care le puteți folosi pentru a evalua probele. Natura auditului dumneavoastră și informațiile colectate vă vor ajuta să determinați cel mai potrivit mod de a face acest lucru. Echipa dvs de audit trebuie să lucreze sistematic și atent la interpretarea probelor și a datelor colectate. Combinarea datelor dintr-o gamă largă de surse, metode și analize (coroborarea datelor) vă permite să depășiți orice părținare care poate proveni din utilizarea unei singure surse de informații. Această secțiune descrie câteva metode comune pentru evaluarea probelor.

Probe grupate și etichetate

O tehnică de evaluare a probelor este gruparea și etichetarea informațiilor pentru a identifica categorii logice. Pentru a grupa informațiile, trebuie să le plasați în grupuri legate logic, astfel încât informațiile din fiecare grup să fie strâns legate între ele. Gruparea vă ajută să identificați moduri în care informațiile colectate din diferite surse pot fi conectate. După ce analizați relația dintre informațiile dintr-un grup, puteți apoi eticheta fiecare grup cu un titlu: fie o frază, fie o propoziție care exprimă această relație ca temă principală. O etichetă poate fi pur și simplu un titlu care exprimă la ce se adaugă informațiile individuale (de ex.: I. Documentația aferentă formării grupurilor de achiziții; II. Actele aferente procurării echipamentului X; III. Actele aferente procurării echipamentului Y; IV. Contestațiile operatorilor economici etc.).

Folosirea designer-ului vizual sau conexiunilor

Această tehnică utilizează afișările vizuale pentru a realiza interconexiuni între întrebările de audit.

Printre opțiunile de analiză pot fi: figură, diagramă de tip fishbone sau o organigramă. Figurile de mai jos (7, 8, 9) oferă o înțelegere a modului în care ați putea proceda pentru a completa casetele pe baza dovezilor dvs. Aceste opțiuni pot fi utilizate și în timpul altor etape de audit, cum ar fi cea de planificare.

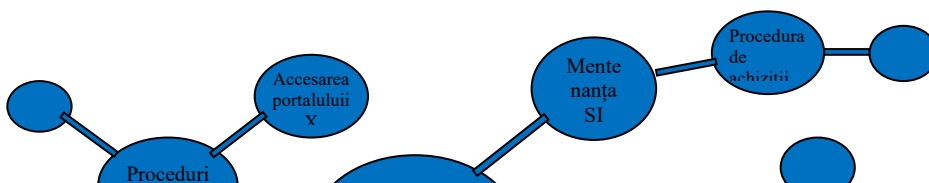
Astfel,

O afișare vizuală (***Cartografierea***) ajută la vizualizarea și afișarea tuturor informațiilor/probelor legate de un anumit subiect sau întrebare.

De exemplu, pentru o întrebare de audit legată de monitorizarea informațiilor cu privire la înregistrarea datelor raportate de agenții economici în Sistemul informațional (SI), ați putea folosi subiectul *sistemul informațional* ca ancoră sau idee centrală și să folosiți fiecare caseta din jur pentru a afișa subiectele, acoperite de sistem, ce generează probe și ar trebui analizate.

Figura nr. 9

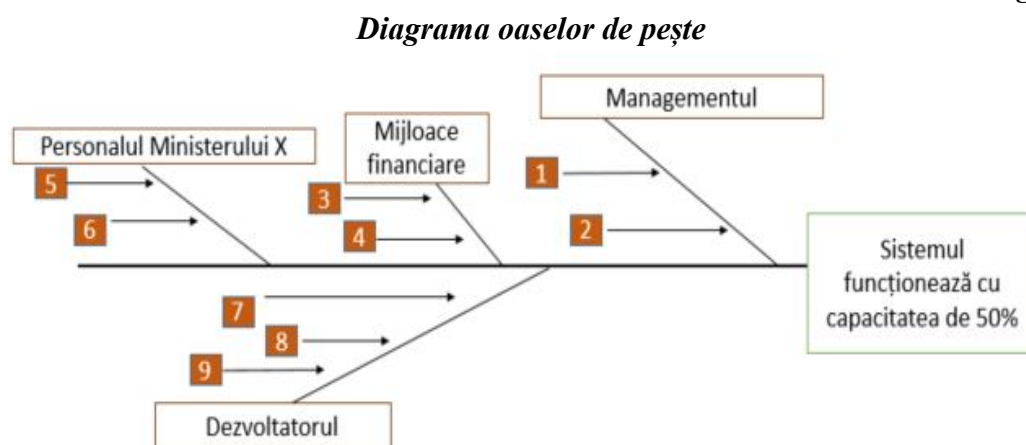
Cartografierea informațiilor din subiectul auditat ce generează probe de audit



O diagramă cu os de pește poate fi folosită pentru a identifica și organiza grafic posibilele cauze ale unei probleme, ceea ce v-ar ajuta să elaborați recomandări care vizează cauza principală. Luând exemplul anterior al incapacității funcționale a sistemului, ați putea constata problema că *Sistemul Informațional existent funcționează la capacitatea de 50% și nu poate livra date reale la nivel de țară*.

Ulterior puteți folosi elementele diagramei pentru a descrie cauzele potențiale, cum ar fi provocările asociate cu personal necalificat, mijloace financiare, dezvoltarea sistemului și să identificați care ar fi cea mai relevantă recomandare, care să soluționeze deficiențele existente.

Figura nr. 10



Numerele din figură reprezintă potențialele cauze care pot duce la funcționalitatea limitată a sistemului informațional, cum ar fi:

1. Conducerea Ministerului X nu este preocupată de dezvoltarea sistemului;
2. Reforma frecventă a Ministerului X (conducerea Ministerului X a fost schimbată de 3 ori per mandat);
3. Nealocarea mijloacelor financiare pentru dezvoltarea SI;
4. Neidentificarea surselor suplimentare de finanțare;
5. Lipsa personalului calificat implicat în gestionarea și dezvoltarea SI;
6. În grupul de lucru pentru discutarea deficiențelor sistemului cu dezvoltatorul, nu au fost incluși specialiști în domeniului TI;
7. Dezvoltatorul nu a prezentat un ghid cu privire la gestionarea sistemului;
8. Dezvoltatorul tergiversează dezvoltarea modulelor nefuncționale ale SI;
9. Soluțiile propuse de dezvoltator sunt mai costisitoare decât mijloacele financiare de care dispune Ministerul X.

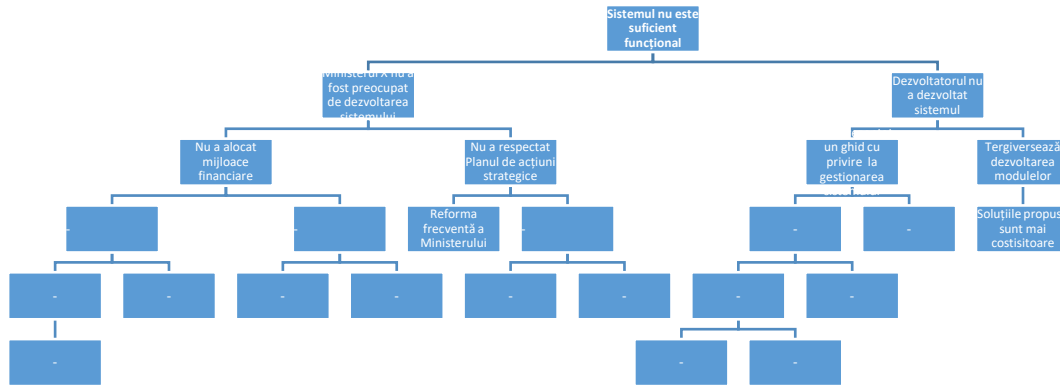
O Organigramă vă poate ajuta să afișați modul în care fiecare probă este legată de celelalte.

Folosind exemplul cu sistemul informațional, puteți utiliza relevarea problemei, precum că Ministerul nu a îndeplinit obiectivele strategice, precum și dezvoltatorul nu a definitivat dezvoltarea

sistemului, solicitând ulterior mijloace suplimentare în acest sens. Astfel, se poate folosi următorul nivel de casete pentru a descrie mai profund cauzele ce au dus la fiecare din deficiențe.

Figura nr. 11

Organigrama legăturii probelor de audit



Colectarea suplimentară a probelor și, după caz, ajustarea/modificarea obiectivului de audit

Atunci când se analizează informațiile colectate, se recomandă să se concentreze asupra întrebării de audit și a obiectivelor de audit. Acest lucru va ajuta la organizarea datelor și, de asemenea, va oferi accent pentru analiză. Deoarece procesul analitic este iterativ, în lumina descoperirilor noi în timpul auditului, auditorul poate avea nevoie să revizuiască întrebările de audit.

Sursa: ISSAI 3000/pct. 114

Rezultatele evaluării de către audit a probelor și a oricăror atenuări, pot să nu fie clare și este posibil să fie nevoie de a lua decizii referitor la ajustarea întrebărilor de audit de comun cu conducerea dumneavoastră. Astfel, se poate întâmpla, că probele de audit nu sunt suficiente pentru a răspunde la întrebarea de audit, ori s-au identificat ambiguități sau incertitudini în cadrul probelor, ori au apărut circumstanțe importante necunoscute pentru auditor, ceea ce impune colectarea suplimentară a probelor sau modificarea întrebării de audit.

Deaceia, este foarte important, ca procesul de colectare a probelor să fie supravegheat și cât mai des să se discute în cadrul echipei și cu responsabilul de audit despre modalitățile utilizate de colectare a probelor, precum și despre deficiențele apărute în obținerea acestora.

Comunicarea permanentă în acest proces este elementul cheie în asigurarea cu probe suficiente și adecvate, ceea ce generează constatări calitative de audit.

!!! Țineți minte că trebuie să utilizați numai date pe care le considerați suficient de fiabile pentru a răspunde Întrebării generale de audit.

!!! Ținând cont de suficiența și caracterul adecvat al probelor, în timp ce desfășurați activitatea de audit, mereu să vă asigurați că dezvoltați constatări solide de audit.

!!! Totodată țineți cont de faptul să nu faceți abuz de documente, care de fapt nu prezintă probe, ci doar au servit ca surse de informații pentru cunoașterea domeniului auditat.

!!! Nu umpleți dosarele de audit cu documente care nu stau la baza formulării concluziilor de audit.

4.2 Constatarea de audit și documentarea lucrului de audit

Subcapitolul 4.2 vă va îndruma spre următorul pas după colectarea probelor. Aici veți învăța ce este o constatare de audit și cum se documentează lucrul auditului (*pasul 25 din Anexa nr. 4.*)

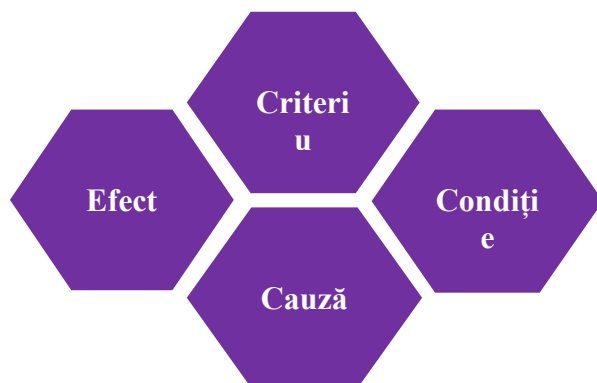
Astfel, vă veți familiariza cu:

- *Elementele constatării;*
- *Compararea criteriilor de audit cu condițiile;*
- *Determinarea cauzei și efectului;*
- *Structura documentului de lucru al etapei de executare;*
- *Matricea constatărilor de audit;*
- *Discutarea constatărilor preliminare cu entitatea auditată.*

Ce este o constatare de audit? Care sunt elementele acesteia

Dezvoltarea constatărilor de audit poate avea loc simultan în timp ce vă colectați dovezile sau succesiv după ce le-ați colectat. Poate fi util să începeți să identificați elementele potențialelor constatări în timp ce încă desfășurați activități de audit, deoarece acest lucru vă poate ajuta să identificați orice lacune în dovezile dvs. și necesitatea unor activități de audit suplimentare.

Odată ce ați analizat și evaluat probele, purcedeți la dezvoltarea constatărilor de audit. Conform GUID 3920/pct.79, constatarea auditului este „ce este” în comparație cu „ce ar trebui să fie” și obligator trebuie descrisă, având cele patru elemente:



Unde,

Criteriul de audit este „*Ce ar trebui să fie*”

Condiția/ Dovezile de audit - „*Ce este*”

Cauza - „*De ce a avut loc o astfel de situație?*”

Efectul constatării - „*La ce a dus asta?*”

Unele audituri abordează diferite probleme legate de o temă, unde recapitularea fiecărei probleme poate fi prezentată ca o constatare. Cu toate acestea, atunci când diferite constatări sunt legate între ele, relatarea completă poate fi prezentată în raportul de audit ca un întreg, spre deosebire de constatările individuale. În toate cazurile, raportul per ansamblu trebuie să acopere cele patru elemente.

Aceste **patru elemente** vă ajută să-nțelegeți cât de multe dovezi trebuie colectate și cum pot fi analizate. De asemenea, odată ce începeți să vă evaluați probele, va trebui să determinați ce informații sunt cele mai relevante pentru întrebările de audit și modul în care informațiile separate se leagă între ele. Este important ca echipa de audit să ia în considerare faptul, că la determinarea probelor relevante, potențialele constatări de audit pot fi perfecționate, la necesitate, pe parcursul acestui proces. Constatările auditului trebuie să fie construite folosind un cadru clar și logic care să permită supervisorului, conducerii și părților interesate să înțeleagă cu ușurință criteriile de audit aplicate, precum și condițiile și analiza naturii, semnificației și cauzelor situației constatate. Nu uitați să luați în considerare constatările dvs. în context de *conomie, eficiență și/sau eficacitate*, deoarece aceasta poate oferi o modalitate de a demonstra necesitatea unei acțiuni corective.

De asemenea, constatările dvs. ar trebui să fie obiective și corecte. Pentru a vă asigura că raportul de audit este complet, este important să includeți atât punctele bune, cât și cele rele și să acordați apreciere acolo unde trebuie.

Unele reguli de care trebuie să ții cont când finalizezi constatările de audit:

- ✓ Revedeți evaluarea inițială a riscului în baza probelor colectate și stabiliți dacă este necesar să se efectueze acțiuni suplimentare de audit;
- ✓ Lucrați sistematic și cu atenție pentru a analiza probele și datele colectate, asigurându-vă că constatările auditului sunt formulate relevante și răspund la obiectivul(ele) auditului și întrebările auditului;
- ✓ Asigurați-vă că constatările auditului sunt obiective, corecte și echilibrate – mențin independența și includ atât punctele bune cât și cele slabe și dau apreciere entității auditate pentru întreprinderea acțiunilor de diminuare a riscurilor și producerea îmbunătățirilor în domeniu;
- ✓ Analizați și confirmați cauzele – de ce există o abatere de la criterii – dacă a fost identificată o nepotrivire între criterii și probe;
- ✓ Identificați efecte pozitive sau negative dacă există nepotrivirea între criterii și probele deținute;
- ✓ Asigurați-vă că orice concluzii și recomandările pe care le dezvoltați decurg logic din constatările de audit și sunt echilibrate și rezonabile;
- ✓ Comunicați și discutați preliminar constatările, concluziile și recomandările, cu entitatea (entitățile) auditate.

De asemenea, este important să se ia în considerare semnificația/materialitatea și să se aplice raționamentul profesional pe tot parcursul acestui proces (vezi sub-capitolele 2.12, 2.14). După cum se precizează în GUID 3910/pct-le 112-114, constatările sunt considerate semnificative dacă acestea, individual sau în ansamblu, pot influența deciziile relevante luate de utilizatorii vizați pe baza raportului de audit. **Considerarea de către auditor a semnificației este o chestiune de raționament profesional și depinde de faptul cum percepe auditorul informațiile necesare ce urmează a fi livrate utilizatorilor vizați.**

Exemplu de constatare de audit

Constatarea

Există un neajuns de paturi pentru pacienți cu patologii endocrinologice per țară

Criteriul

Numărul necesar de paturi pentru spitalizare cu patologii endocrinologice stabilit de Hotărârea de Guvern, în baza criteriilor Organizației Mondiale a Sănătății este de 0,43 la 1000 de locuitori.

Condiție

- În spitalele de pe teritoriul țării pentru astfel de spitalizare sunt în medie 0,27 paturi la 1000 de locuitori.
- Distribuția neuniformă a paturilor între regiunile geografice (regiunea de centru are 0,36 paturi, în cea de sud - 0,08 paturi, iar în regiunea de nord, rata este de 0,1 paturi la 1000 de locuitori) înseamnă că numărul lor nu corespunde criteriilor de populație stabilite regulamentar.

Cauza

Ministerul X nu a luat în considerare câte paturi distribuie în fiecare regiune geografică, deoarece nu există o concluzie cu consiliile locale și nu există o planificare strategică per țară la capitolul respectiv.

Efecte

- Deficiența serviciului în locurile cu numărul mic de paturi.
- Migrația persoanelor cu patologii endocrinologice între regiuni/municipalități, complicând planificarea asistenței medicale.

Cum se compară criteriile de audit cu condițiile?

Nucleul constatării de audit sunt **criteriile** și **condiția**.

Condiția este situația existentă/de facto, cele mai relevante situații/circumstanțe identificate în cadrul vizitei la fața locului. Pentru a dezvolta constatarea, va trebui să:

1. revizuiți totalitatea informațiilor colectate în timpul auditului dumneavoastră;
2. decideți care probe sunt cele mai importante pentru a răspunde la întrebările de audit; și
3. determinați modul în care informațiile obținute se raportează logic între ele.

Acest proces de evaluare a probelor constă în combinarea a mai multor metodologii, după cum s-a descris în subcapitolul 3.4.5, 4 ceea ce, prin urmare, vă permite să comparați criteriile cu situația sau condiția existentă de fapt. Dacă există o abatere între criterii și condiție, atunci se generează o constatare de audit care ar putea duce la o recomandare.

De exemplu, dacă evaluarea probelor arată că entitatea sau entitățile auditate nu îndeplinesc criteriile, acest lucru ar putea indica un domeniu în care este necesară îmbunătățirea. Este important să se bazeze compararea cu criteriile a condițiilor rezonabile la care se așteaptă, având în vedere circumstanțele entităților auditate. Dacă nu există o discrepanță între condiție și criterii, atunci entitatea auditată a făcut ceea ce era de așteptat pe baza criteriilor. Dacă evaluarea criteriilor și a condiției arată că entitatea auditată îndeplinește sau a depășit criteriile, atunci aceasta ar putea indica o constatare pozitivă.

!!! Este important să includeți constatări pozitive în raportul de audit.

Cum determinați cauza și efectul?

În mod ideal, veți avea probe suficiente și adecvate pentru a determina cauza și efectul (sau consecințele). Într-o oarecare măsură, puteți utiliza, de asemenea, probele privind problemele de performanță ca o trambulină pentru a determina atât cauza, cât și efectul. **Cauza** este factorul sau factorii responsabili pentru diferența dintre condiții și criterii și poate servi ca baza recomandărilor pentru acțiuni corective. Factorii comuni includ:

- politici,
- proceduri sau criterii prost concepute;
- implementare inconsecventă, incompletă sau incorectă, sau
- factori dincolo de controlul managementului programului.

Deși este important să se caute explicații pentru abaterile de la criterii, cauzele trebuie prezentate cu prudență. Este relevant să se ia în considerare punctele de vedere ale entității auditate cu privire la motivele problemelor de performanță sau deficiențelor. Dacă astfel de opinii nu se bazează pe probe de audit suficiente și adecvate, auditorul nu le poate considera de la sine relevante sau corecte. Totodată, dacă punctele de vedere ale entității auditate nu sunt suficient susținute de probe, dar sunt rezonabile conform raționamentului profesional al auditorului, acestea pot fi anexate la Raportul de audit, *ca punct de vedere a entității* (GUID 3920/pct.88).

La identificarea corectă a cauzei va fi necesar uneori să dezvoltați un „lanț” causal – adică să vă deplasați din ce în ce mai înapoi în analiză până când puteți identifica factorul specific care trebuie rezolvat cel mai mult. De exemplu, atribuirea unor probe slabe unei *planificări inadecvate* poate fi insuficient. Ar trebui să ne aprofundăm mai departe: **Care a fost motivul planificării inadecvate? Au fost priorități greșite? Alceva?** Dacă nu credeți că cauza este rezonabilă sau credibilă, trebuie să explicați preocupările dumneavoastră entităților auditate și să purtați discuții suplimentare. Punerea frecventă a întrebării „**De ce?**” în timpul colectării datelor vă poate permite să analizați și să stabiliți cauzele problemelor de performanță identificate.

Efectul îl puteți determina comparând starea reală cu situația ideală, dacă criteriile ar fi fost îndeplinite. Puteți identifica efectul fie la ceea ce s-a întâmplat deja, fie ca un impact viitor probabil bazat pe raționament logic. De asemenea, puteți identifica efecte viitoare pozitive (D.e.: făcând această acțiune, entitatea/- țiile X ar putea obține o anumită economie, eficiență și/sau un rezultat eficace) sau efecte

viitoare negative (D.e.: fără acești pași, entitatea/- țiile X nu vor putea realiza o anumită economie, eficiență și/sau rezultat eficace). Nu uitați că și alți factori externi pot influența efectul observat.

De asemenea, este important să înțelegeți natura oricăror relații care pot exista între cauză și efect. De exemplu, nu este întotdeauna cazul că *finanțarea inadecvată* provoacă *neexecutarea acțiunii/rezultate mai proaste*. S-ar putea ca din cauza unei planificări necalitative/slabe sau solicitarea pentru alte scopuri/neprioritizarea unei direcții de finanțare să fie redusă finanțarea pentru o anumită entitate.

Diferite tipuri de relații dintre cauză și efect

Relație directă cauză-efect:

Dacă o universitate are un număr stabilit de studenți pe care îi poate lua în fiecare an și își mărește numărul de studenți cu plată, ea trebuie să reducă numărul de studenți la buget.

Relație inversă cauză-efect:

Rezultatele slabe ale examinării ar putea fi cauza prezenței slabe, dar, în mod egal, participarea slabă ar putea fi cauza rezultatelor slabe ale examinării.

Coincidentă:

Poate exista o relație între calitatea asistenței medicale într-o autoritate publică locală și rezultatele examinărilor în aceeași zonă, dar este dificil de știut dacă unul este cauza celuilalt.

Efect confuz:

Relația dintre calitatea asistenței medicale și rezultatele examinărilor s-ar putea datora utilizării eficiente a resurselor de către autoritatea publică locală, dar acest fapt nu a fost luat în considerație de către auditor în cadrul vizitei în teren.

Adică, aceste îndrumări indică asupra faptului, că trebuie să căutați mai profund cauza pentru a fi corecți în constatările formulate și a oferi recomandări relevante și implementabile.

Documentarea lucrului de audit

Sursa: ISSAI 3000/pct.86

Documentarea adecvată este importantă pentru a oferi o înțelegere clară a muncii de audit efectuată și pentru a permite unui auditor cu experiență, fără cunoașterea prealabilă a auditului, să înțeleagă natura, termenele, sfera, rezultatele activității de audit efectuate și a probelor de audit obținute în sprijinul constatărilor auditului, concluziilor și recomandărilor, precum și raționamentul care a stat la baza tuturor aspectelor semnificative care necesitau exercitarea judecății profesionale (ISSAI 3000/pct.87).

După cum s-a discutat în Manual, la sub-capitolul 2.15, amintim, că pe măsură ce colectați și analizați informațiile, este important să le documentați și să vă prezentați munca în timp util, conform termenelor de realizare a documentelor de lucru din Planul de colectare a probelor.

În fundamentarea constatărilor de audit, Curtea de Conturi a stabilit practica de documentare a probelor de audit, prin stabilirea referințelor la constatările de audit importante și acordarea explicațiilor/surselor informațiilor ce prezintă probe de audit. Astfel, documentele de lucru înregistrează procedurile de audit efectuate, probele relevante de audit obținute, concluziile la care auditorul a ajuns și posibilele recomandări.

Acestea reflectă trei scopuri:

- să ofere suport principal la întocmirea raportului auditorului;
- să ajute auditorii în efectuarea și supervizarea auditului, și
- să permită altor persoane revizuirea calității auditului.

Este firesc ca toate informațiile și analizele colectate, constatările, concluziile și recomandările ce vizează o întrebare de audit se grupează într-un document de lucru. Totodată, într-un document de lucru pot fi grupate mai multe sub-întrebări, care au o legătura logică și la care se poate răspunde printr-o concluzie de audit. Ar fi recomandabil, ca fiecare document de lucru să se numeroteze într-o ordine logică, corespunzător întrebărilor de audit stabilite în Planul de colectare a probelor. Este util să documentați toate

analizele cât mai devreme, astfel încât procesul să fie proaspăt în minte și să vă puteți aminti toate detaliile pertinente.

Este important ca echipa de audit să creeze și să utilizeze un sistem de referințe încrucișate care stabilește legături clare și transparente între documentația obținută în timpul unui audit (*document de lucru*- Planul de colectare a probelor (*d.e.: referința la întrebarea de audit din Planul de colectare a probelor se va pune în tabelul descriptiv din documentul de lucru*); *document de lucru 1*- *document de lucru 2* (în cazul când se intercalează problemele din cadrul analizei informațiilor aferente a două întrebări de audit)). Pentru exemplu, vezi modelul și structura documentului de lucru al etapei de executare în Anexa nr. 23 la Manual cu tabelul de antet.

Nu uitați de respectarea structurii constatării, care include cele patru elemente. Un instrument pe care îl puteți folosi pentru a vă evalua dovezile și pentru a dezvolta concluziile și recomandările este construirea unei matrice a constatărilor auditului, așa cum se arată în Figura de mai jos. Acest instrument vă permite să determinați dacă constatările și recomandările dvs., după caz, se bazează pe probe suficiente și adecvate. O matrice bine dezvoltată a constatărilor de audit vă poate ajuta, de asemenea, în timp ce vă scrieți raportul.

Figura nr.12

Modelul matricei constatărilor de audit

Obiectivul auditului	Exprimați clar și obiectiv despre ce este vorba în audit.
Întrebare de audit	Pentru fiecare întrebare de audit (sau subîntrebare), repetați fiecare dintre elementele menționate în tabel. (subcapitolul 3.5.3)
Constatări de audit	Condiția Cele mai relevante evenimente identificate la vizualizare
	Criteriul Informațiile utilizate cu care se măsoară/compară dacă performanța așteptată a obiectului auditat este satisfăcătoare, depășește așteptările sau este nesatisfăcătoare.
	Probele și analiza lor Metodele de analiză a datelor sau al evaluării probelor de audit, tehnicile folosite pentru evaluarea informațiilor colectate în timpul lucrului de teren și rezultatele obținute.
	Cauza Cauzele situației identificate, care pot fi legate de operarea sau planificarea obiectului de audit, sau pot fi în afara controlului managementului. Nu uitați, că orice recomandare trebuie să aibă legătură cu cauzele!
	Efectul Consecințele legate de cauze și probele corespunzătoare. Măsoară relevanța constatării.
Sunt probele suficiente și adecvate?	Luați în considerare probele pe care le aveți pentru fiecare element al constatării și faptul dacă acestea sunt suficiente și adecvate.
Dacă nu, ce este necesar să mai întreprindem pentru a rezolva lacunele?	Dacă probele dvs. actuale nu sunt suficiente și adecvate pentru fiecare element de constatare, ce muncă rămasă este necesară pentru a remedia eventualele lacune în probe?
Bunele practici	Acțiuni identificate care conduc la o performanță bună. Poate sprijini recomandările.
Concluzia de audit	Răspunde la întrebarea de audit. Este opinia auditorului bazată pe probe, clarifică succint constatările și reflectă explicațiile și punctele de vedere ale auditorului bazate pe aceste constatări.
Recomandările	Propuneri de remediere a cauzelor (sau deficiențelor) identificate.

! Țineți minte, că documentul de lucru trebuie să conțină constatări detaliate, însă după definitivarea acestuia, auditorul trebuie să elaboreze și să transmită șefului de echipă sinteza constatărilor de audit, care

trebuie să includă cele patru elemente într-un mod consolidat, cu respectarea firului logic, concluzia și recomandările, deoarece sinteza va constitui ulterior parte a Raportului de audit.

4.3. Dezvoltarea concluziilor și recomandărilor. Revizuirea documentației

Evaluarea probelor de audit generează constatările de audit. Constatările de audit discutate ne oferă încredere în formularea concluziilor calitative și recomandărilor implementabile.

În subcapitolul 4.3 sunt reflectați **pașii 26-27** din Anexa nr. 4 ai procesului de realizare a etapei de executare, unde veți afla despre:

- dezvoltarea concluziilor și
- formularea recomandărilor
- revizuirea muncii de audit

Cum dezvoltați concluziile?

Constatările auditului trebuie să corespundă așteptărilor și trebuie să fie asigurată congruența între obiectivul auditului, întrebările de audit, constatările auditului și concluziile. Concluziile sunt declarațiile deduse de auditor din constatările auditului (ISSAI 3000/pct.125).

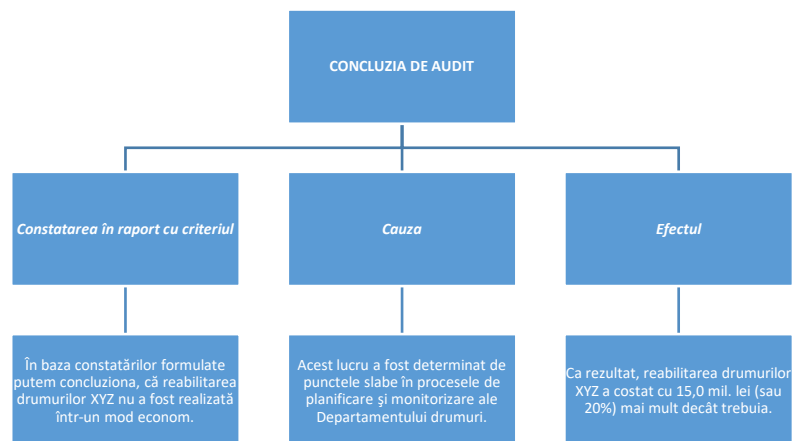
Odată ce auditorul a evidențiat problemele, deficiențele legate de rezultate sau sistemele de control, concluziile se formulează pentru a specifica **motivele** (de ce criteriile nu sunt îndeplinite) de apariție a acestora și posibile **consecințe** (efecte). Astfel, în timp ce constatările auditului sunt dezvăluite prin compararea „ce ar trebui să fie” cu „ceea ce este”, în baza criteriilor de audit și probelor evaluate, concluziile reflectă explicațiile și punctele de vedere ale auditorului bazate pe aceste constatări. Toți pașii analitici luate dincolo de constatări vor trebui să fie clar explicați și justificați (GUID 3920/pct.94), adică bazate pe probele și criteriile de audit.

Un exemplu, ce ține de formularea concluziei este redat mai jos:

În Proiectul de reabilitare a drumurilor, Întrebarea generală de audit a fost definit în felul următor: „Reabilitarea drumurilor XYZ a fost efectuată în mod econom?”

- Pe parcursul misiunii s-au identificat diferite criterii care au specificat așteptarea auditorilor referitor la „modul econom” cu privire la tipul corect, calitatea și cantitatea materialului, echipamentul și angajații, precum și oportunitatea reabilitării.

- În timpul fazei de execuție, au fost notate constatările pozitive și negative. În baza acestor constatări, auditorul a formulat concluzia de audit. Aceasta ar putea fi prezentată schematic în felul următor:



!!! Luați în considerație faptul că concluzia trebuie să răspundă la Întrebarea generală de audit.

Pentru ca să fie una calitativă, verificați dacă concluzia:
✓ este corelată cu obiectivul auditului și explică de ce este important auditul
✓ reflectă criteriile de audit
✓ este clară și concisă – nu trebuie să repetați toate constatările
✓ este cuantificată acolo unde este posibil (de exemplu, afirmă cât de mult performanța a depășit standardul așteptat sau cel ideal)
✓ are un ton echilibrat, se deduce din constatările auditului și le reflectă în mod corect
✓ explică semnificația constatărilor și de ce sunt necesare recomandări
✓ oferă o legătură clară cu recomandările raportului
✓ reflectă schimbările de-a lungul timpului (de exemplu, afirmă dacă riscul asupra performanței va crește în curând din cauza noilor evoluții)
✓ evidențiază semnificația (pozitivă și negativă) a constatărilor auditului și progresul entității auditate (dacă există) în domeniul problematic abordat

Cum dezvoltați recomandările?

Un raport de calitate înaltă este puternic influențat de calitatea recomandărilor formulate. Constatările și recomandările calitative și prezentate în mod clar vor stimula impactul raportului.

Deci, recomandările, conform destinației sale, sunt elaborate pentru corectarea deficiențelor constatate în timpul auditului. Caracteristicile unei recomandări bune pot fi reprezentate de acronimul SMART: Specific, Measurable, Attributable, Relevant și Limitat în timp. Discuțiile cu entitatea auditată a recomandărilor de audit determină componenta SMART „limitată în timp” care răspunde de perioada de timp acordată implementării acestora. Normele metodologice ale CCRM la fel stabilesc niște cerințe, exemple privind modul de expunere a constatărilor, concluziilor, recomandărilor auditului, care trebuie să fie aplicabile și la elaborarea documentelor de lucru de către fiecare membru al echipei de audit. Acest fapt ar ușura munca șefului echipei în procesul de sistematizare a rezultatelor auditului și elaborare a proiectului Raportului de audit.

Orice recomandări elaborate ar trebui să abordeze cauzele deficiențelor identificate (abaterile dintre dovezi și criteriile de audit) și să ajute la îmbunătățirea programelor, operațiunilor și performanței entităților auditate, fără a încălca responsabilitățile de management ale entităților auditate.

De asemenea, ar trebui să discutați recomandările dumneavoastră potențiale cu entitățile auditate înainte de a elabora raportul.

Recomandările sunt cele mai eficiente atunci când demonstrează în mod clar că sunt demne de acțiune, rezonabile și rentabile (GUID 3920/pct.127). Asemenea recomandări constructive sunt:

- orientate spre rezolvarea cauzelor punctelor slabe sau problemelor identificate;
- practice;
- cu valoare adăugată;
- întemeiate și decurg logic din constatări și concluzii;
- formulate pentru a evita falsurile sau inversarea criteriilor sau concluziilor de audit;
- nici prea generale, nici prea detaliate. Recomandările prea generale riscă de obicei să nu adauge valoare, în timp ce recomandările prea detaliate ar putea restrânge flexibilitatea necesară a entităților auditate. În plus, recomandările făcute nu trebuie să fie atât de prescriptive și detaliate încât auditorii să poată fi văzuți ca consultanți, spre deosebire de auditori independenți și imparțiali; și

- adresate celor responsabili de întreprinderea acțiunilor cu precizarea clară a acțiunilor recomandate.

Cum să asiguri calitatea recomandărilor:

- ✓ *Gândiți-vă la potențiale recomandări de la începutul și pe parcursul misiunii de audit și discutați cu responsabilii despre ce se poate face pentru a îmbunătăți performanță.*
- ✓ *Analizați dacă beneficiul care urmează să fie derivat din recomandare merită costul implementării*
- ✓ *Evaluați resursele necesare pentru realizarea recomandărilor*
- ✓ *Scrieți recomandările într-un mod, care să permită direcției responsabile din cadrul CCRM să evalueze dacă acestea au fost implementate.*
- ✓ *Discutați recomandările cu entitățile auditate să identifice ajustările necesare după caz și modalitățile practice de implementare a acestora. Acest lucru va conduce la o implementare realistă a recomandărilor.*
- ✓ *Gândiți-vă care din recomandări ar putea avea prioritate față de altele (să fie implementată mai întâi) și stabiliți termene diferite*

Revizuirea documentației de audit

După cum s-a relatat mai sus (vezi subcapitolele 2.11, 2.13, 3.7, 3.8), întreaga activitate de audit trebuie să fie supravegheată și revizuită de către șeful de echipă și responsabilul de audit înainte de finalizarea rapoartelor de audit. Odată ce fiecare document de lucru se documentează cu constatări, concluzii, recomandări și alte elementele necesare, acesta se revizuieste de către șeful de echipă și, în cazul unui subiect problematic - de către responsabilul de audit. Revizuirea promptă a documentației de audit asigură că documentele individuale sunt complete, exacte, clare și ușor de înțeles. Acesta este un pas important de prevenire a riscurilor de audit, deoarece supervisorul se poate alerta asupra oricăror probleme legate de audit (cum ar fi documentație insuficientă privind informațiile adunate care diminuează calitatea probelor). (GUID 3910/pct-le 82-84).

Revizuirile trebuie realizate de către responsabilul de audit pentru fiecare etapă separată a misiunii de audit și trebuie să existe probe precum că documentele de lucru au trecut revizuirea activităților de audit (liste de verificare, comentarii, semnături, avizări, aprobări) (vezi și GSMC, paragraful 5.3.4).

Astfel, în etapa de planificare trebuie să fie supuse revizuirii obligatorii documentația de bază a planificării – Planul privind studiul preliminar, Planul de audit și Planul privind colectarea probelor, înaintea transmiterii acestora altor nivele de control (evaluarea metodologică, revizuirea la fierbinte). La fel, în etapa de planificare în aceleași condiții și termene responsabilul de audit revizuieste obligator proiectul Raportului de audit și a Hotărârii Curții de Conturi.

Această procedură trebuie să urmărească:

- ✓ cum are loc orice comunicare cu entitățile de audit, care sunt comentariile entităților și deciziile cheie luate pe măsură ce s-au elaborat alte solicitări, documente de lucru sau proiectul de raport.
- ✓ cum au fost documentate riscurile, care au fost identificate.
- ✓ cum au fost documentate și analizate probele de audit;
- ✓ cum s-a ajuns la constatări și cum au fost formulate acestea;
- ✓ ce mesaj aduce concluzia de audit și dacă recomandările sunt implementabile.

4.4 Discutarea constatărilor, concluziei și recomandărilor preliminare de audit (pasul 28 din Anexa nr. 4)

Concluziile trebuie formulate calitativ. Acestea desigur depind de faptul cât de sensibilă și de rezonanță este considerată problema auditată. Este necesar să se ia în considerare contextul și toate argumentele relevante pro și contra, precum și diferite așteptări înainte ca concluziile să poată fi trase. Necesitatea de precizare a concluziei trebuie să fie ponderată în raport cu ceea ce este rezonabil, economic și relevant scopului auditului. În aceste cazuri este recomandat implicarea conducerii superioare.

Discutarea constatărilor preliminare cu entitățile responsabile

Este foarte important ca echipa să discute constatările și recomandările preliminare cu entitățile auditate (GUID 3920/pct-le 129-136) aferente principalelor probleme reflectate în documentele de lucru. Această comunicare poate lua forma unei Note de comunicare, sau a unei solicitări privind examinarea constatărilor și recomandărilor preliminare trimise prin poșta electronică. Important este ca auditorul să obțină punctele de vedere ale entităților auditate și ale terților, precum și posibilele acțiuni, ce ar îmbunătăți situațiile constatate (pentru inspirație, poți vedea Anexa nr.23). Astfel, trebuie asigurată o abordare „fără surprize” și orice modificări corespunzătoare să fie încorporate în raport înainte de publicare (GUID 3920/136).

Comunicarea promptă a constatărilor preliminare de audit este o procedură de audit esențială, pentru că:

- *ajută la stabilirea exactității constatării la un moment precoce al auditului și la perfectarea recomandărilor, astfel, ca acestea să fie implementabile pentru entitatea auditată;*
- *ajută la înțelegerea necesității de a solicita probe;*
- *suplimentare încurajează entitatea auditată să ofere opinii privind constatarea;*
- *permite entității auditate să întreprindă măsuri imediate în orice domeniu problematic asociat cu constatarea.*

Discutarea constatărilor preliminare în cadrul CCRM

După ce se ajustează constatările, concluziile și recomandările preliminare urmare discuțiilor cu entitățile auditate, un pas important este ca acestea să fie discutate preventiv cu conducerea CCRM. Deaceia se organizează o ședință de lucru cu responsabilul de audit, Membrul coordonator și, după caz, Președintele CCRM, în funcție de vulnerabilitatea tematicii de audit. Astfel, fiecare își poate expune părerea/viziunea/comentariile asupra celor formulate și asupra așteptărilor de la acest Raport. Constatările, concluzia și recomandările preliminare pot fi prezentate sau în document WORD sub formă de tabel (constatări/concluzie + recomandări), sau sub forma de prezentare Power Point, important ca acestea să fie succinte, pe 2-3 pagini și să asigure firul logic - matricea constatărilor de audit.

Un exemplu de concluzii preliminare este modelat mai jos:

ÎNTREBAREA GENERALĂ	„Sunt efective și eficiente măsurile întreprinse de către guvernarea națională în combaterea principalelor surse de poluare a aerului? Aceste măsuri sunt conforme legislației naționale și internaționale?”
Întrebarea specifică nr.1	Care sunt sursele principale de poluare a aerului în RM? Părțile interesate au acces la informația privind nivelul de poluare a aerului? Aceasta este una credibilă?
Concluzia preliminară	<i>Cele mai importante probleme ale calității aerului în Republica Moldova țin de creșterea numărului mijloacelor de transport și a întreprinderilor generatoare de poluanți care influențează calitatea aerului, ceea ce poate duce la depășirea pragului de alertă privind emisiile de poluanți, care la moment se menține la nivel admisibil. Republica Moldova nu dispune de informații reale privind volumul de emisii a poluanților în aer, iar la realizarea politicilor de stat, domeniul protecția aerului nu prezintă interes prioritar.</i>
Întrebarea specifică nr.2	Responsabilii din domeniu asigură o administrare durabilă în vederea protecției aerului atmosferic, inclusiv și la nivel transfrontier?
Concluzia preliminară	<i>Sistemul de protecție a aerului existent nu este unul integrat, fiind caracterizat prin cooperarea proastă între autoritățile și instituțiile publice cu competențe în domeniul de gestionare a calității aerului, și nu asigură soluționarea în mod organizat și unitar a problemelor din domeniu</i>

Recomandare	1. Operarea modificărilor în legislația națională și normele interne ale autorităților implicate în gestionarea domeniului aerului atmosferic, în scopul îmbunătățirii cooperării între acestea; 2. Elaborarea planurilor de acțiuni, metodologiilor comune, pentru soluționarea în mod unitar a deficiențelor constatate
Întrebarea specifică nr.3	Prevederile cadrului legal național asigură atenuarea și prevenirea riscurilor de poluare a aerului. Corespund acestea cu prevederile internaționale din domeniu?
<i>Concluzia preliminară</i>	<i>Mecanismele actuale legale de gestionare a domeniului aerului atmosferic în Republica Moldova sunt învechite, iar armonizarea acestora cu cadrul comunitar se tergiversează. În lipsa unei noi legi privind protecția și calitatea aerului care ar reglementa evaluarea calității aerului în relație cu poluanții atmosferici, îmbunătățirea supravegherii depunerii de poluanți și furnizării informațiilor publicului, stabilirea plafoanelor de emisie pentru anumiți poluanți și reducerea emisiilor de poluanți și a gazelor cu efect de seră, nu se poate asigura reducerea efectelor nefaste ale poluării asupra omului și mediului.</i>
Recomandare	Elaborare proiectului de lege și înaintarea Guvernului spre promovare pentru aprobare
Întrebarea specifică nr.4	Există o politică strategică națională în domeniu, care ar desemna prerogativele/prioritățile și ar prevedea măsuri de soluționare a problemelor existente?
<i>Concluzia preliminară</i>	<i>În RM nu există o strategie națională pentru combaterea poluării aerului. În lipsa unor obiective strategice bine definite, susținute de un cadru legal și instituțional adecvat, nu este posibil de creat un sistem de management integrat al calității aerului. Politicile strategice existente în domeniul mediului, al transporturilor și al sănătății nu definesc factorul ecologic în contextul impactului negativ al poluanților asupra sănătății omenești și asigurării echilibrului între dezvoltarea economică și protecția mediului.</i>
Recomandare	Aprobarea unui plan național de acțiuni, în scopul asigurării calității aerului atmosferic, cu transpunerea indicatorilor de rezultat și progres, a responsabilităților și termenelor de realizare, precum și a surselor de finanțare
Întrebarea specifică nr.6	Procesul de monitorizare asigură o raportare veridică/actuală a nivelului de poluare a aerului? Este asigurată finalitatea acțiunilor întreprinse privind constatarea problemelor în domeniu?
<i>Concluzia preliminară</i>	<i>Sistemul de monitorizare a calității aerului în Republica Moldova nu este performant și nu livrează date reale, care ar permite evaluarea tuturor poluanților, inclusiv de tip PM. Totodată, nu există o rețea de monitorizare și înregistrare automată a emisiilor de poluanți în aerul atmosferic, care să asigure culegerea și prelucrarea datelor în mod unitar și transmiterea acestora către instituțiile de mediu.</i>
Recomandare	Identificarea surselor de finanțare pentru crearea unui sistem automatizat de monitorizare a calității aerului atmosferic

Materialele pregătite se distribuie cu cel puțin două zile înainte de reuniunea cu participanții la ședință.

Acestea ar trebui să permită participanților să înțeleagă principalele constatări ale auditului. Echipele de audit, pe lângă concluziile-cheie, ar putea propune chiar și o structură de raport pentru sugestii.

Tot în cadrul acestei ședințe de lucru se implică și **echipa oponentă**, care se va expune asupra relevanței probelor și calității constatărilor, concluziilor și recomandărilor preliminare, pentru a evita orice incertitudini, neclarități în modul de evaluare a probelor, excluderea factorului uman și oferirea unei concluzii calitative și imparțiale.

Este fundamental ca de către conducere să fie dată o tonalitate fermă constatărilor, concluziilor și recomandărilor de audit, ceea ce ar oferi încredere și susținere pentru auditori în munca realizată și impactul rezultat al Raportului de audit.

CAPITOLUL V

RAPORTAREA AUDITULUI PERFORMANȚEI

CUM SCRIEȚI UN RAPORT DE AUDIT AL PERFORMANȚEI

Acest capitol ne explică procesul desfășurării etapei de raportare a auditului performanței, în special, modul în care se discută, redactează, auditează și publică un raport de audit al performanței. Scopul unui astfel de raport este de a comunica legislativului, entităților auditate și publicului larg rezultatele auditului. Așadar, Capitolul V descrie pașii procesului 29-39, reflectați în Anexa nr. 4 la Manual pe care le regăsiți în următoarele subcapitole:

5.1 Transmiterea și comunicarea cu entitățile auditate a constatărilor și recomandărilor preliminare

5.2 Ajustarea documentelor de lucru și a proiectului Raportului de audit. Obiectivul Raportului de audit

5.3 Cum rebuie să fie un Raport de audit al performanței?

5.4 Controlul calității, redactarea și transmiterea raportului

5.5 Aprobarea, distribuirea și comunicarea rezultatelor, precum și publicarea raportului

5.6 Autoevaluarea muncii de audit

5.7 Organizarea dosarului de audit aferent misiunii executate

Descrierea schematică a procesului de raportare ale auditului performanței o puteți vedea în Anexa nr. 24 la Manual.

5.1 Transmiterea și comunicarea cu entitățile auditate a constatărilor și recomandărilor preliminare

Practica de audit arată, că proiectul Raportului de audit trebuie să fie inițiat încă în etapa de executare odată cu dezvoltarea elementelor pe care acesta le va include. În așa fel se formează o viziune a structurii Raportului, și conținutul acestuia se dezvoltă cu o claritate mai bună. Pe tot parcursul executării, ideile apărute încep a fi proiectate în viitorul Raport de către șeful de echipă.

Acest subcapitol ne relatează despre transmiterea și discuția cu entitatea/-țile a constatărilor și recomandărilor preliminare din proiectul Raportului de audit. *(pașii 29-30 din Anexa nr. 4 din Manual).*

Transmiterea constatărilor și recomandărilor preliminare



STANDARD

Auditorul trebuie să-i ofere entității auditate oportunitatea de a comenta constatările, concluziile și recomandările de audit înainte de a definitiva Raportul de audit.

Sursa: ISSAI 3000/pct.129

După ajustările efectuate a constatărilor și recomandărilor preliminare (urmare discuțiilor cu conducerea Curții, subcapitolul 4.4), și definitivarea proiectului Raportului de audit, echipa de audit urmează să le comunice entităților cu cel puțin 22²⁹ zile lucrătoare înainte de ședința în Plen. Scopul

²⁹ Numărul de zile sunt stabilite cu aproximație și rezultă din practica de audit. Acestea sunt prevăzute în diferite acte interne ale Curții, în dependență de acțiunea aferentă misiunii, cum ar fi Hotărârea Curții de Conturi nr.17 din 01.04.2014 despre aprobarea Regulamentului cu privire la organizarea și desfășurarea ședințelor Plenului Curții de Conturi; Regulamentul cu privire la asistența metodologică; Regulamentul privind activitățile aferente desfășurării misiunilor de audit ș.a.

transmiterii părții proiectului de Raport este de a obține răspunsurile relevante ale managementului entității/-lor, suplimentar la răspunsurile responsabililor obținute în timpul discuțiilor pe parcursul auditului.

Entitatea/-țile auditate trebuie să ofere comentarii în scris asupra celor primite conform termenelor oferite de auditor (5-7 zile lucrătoare) și să indice acordul, sau motivele dezacordului asupra constatărilor și recomandărilor preliminare. Dacă răspunsurile entității/-lor oferă informații noi, auditorul trebuie să le evalueze și să fie pregătit să ajusteze/modifice constatările/concluzia/recomandările de audit în proiectul Raportului de audit. Desigur că comentariile entităților trebuie să fie confirmate cu probe de audit noi sau cu informații suplimentare care nu erau disponibile sau înțelese în momentul auditului.

În Anexa nr. 25 la Manual este prezentat un model de *comunicare a constatărilor și recomandărilor preliminare de audit*, care fac parte din proiectul Raportului de audit, ce urmează a fi transmise separat fiecărei entități auditate.

Comunicarea constatărilor și recomandărilor trebuie:

- ✓ să fie adresată, prin solicitare, oficialului cu cea mai directă responsabilitate pentru activitatea auditată;
- ✓ să fie semnată de șeful echipei de audit sau de șeful de subdiviziune;
- ✓ să explice că constatarea este preliminară și se supune (a) modificării în baza informațiilor suplimentare oferite de conducere, și (b) analizei efectuate de supervisorii care pot modifica prezentarea constatării în proiectul de raport;
- ✓ să prezinte obiectivul de audit sub formă de întrebare și să dea un răspuns general întrebării/**concluzia**;
- ✓ să prezinte domeniul/domeniile problematic(e). Pentru fiecare domeniu problematic să fie accentuate cele 4 elemente condiția constatată, criteriile în comparație cu care condiția a fost măsurată, cauza reală și efectul real;
- ✓ să prezinte una/mai multe recomandări pentru corectarea condiției și a cauzei. **!!! nu orice constatare trebuie să fie urmată de o recomandare, însă orice recomandare trebuie să reiasă dintr-o constatare**;
- ✓ să ofere oficialului responsabil posibilitatea să verifice exactitatea datelor factice prezentate, să ofere în scris comentarii privind validitatea constatărilor, acordul/dezacordul cu recomandarea înaintată și măsurile ce vor fi întreprinse pentru îmbunătățirea situațiilor problematice

Nu uitați să vă păstrați independența și scepticismul profesional, chiar dacă va fi necesar să faceți modificări în proiectul de Raport în urma discuțiilor cu entitățile auditate și să primiți probe suplimentare. Acesta nu este un lucru rău – totul face parte din procesul de a produce un raport de înaltă calitate. Este important ca toate aceste modificări să se bazeze pe probe de bună calitate.

Ședința finală cu entitatea. Discutarea constatărilor și recomandărilor preliminare

După primirea comentariilor entităților auditate, echipa de audit de comun cu entitatea/-țile se organizează în ședința finală (cu cel puțin 17 zile lucrătoare înainte de ședința în Plen) pentru a discuta:

- comentariile conducerii pe comunicare;
- acceptarea / justificarea neacceptării îmbunătățirii constatărilor de audit;
- acordul/dezacordul cu justificare a implementării recomandărilor de audit.

În cazul în care nu este posibil de a discuta cu toți responsabilii într-o singură ședință, șeful echipei de audit urmează să organizeze mai multe ședințe. Acesta trebuie să planifice timpul în așa mod, ca cu cel puțin 14-15 zile înainte de ședința Curții de Conturi, proiectul Raportului de audit să fie definitiv și ajustat cu propunerile parvenite de la toate părțile interesate. Ședințele organizate se documentează prin întocmirea proceselor verbale, care se semnează de ambele părți.

5.2 Ajustarea documentelor de lucru și a proiectului Raportului de audit. Obiectivul Raportului de audit

După discutarea elementelor din proiectul Raportului de audit, echipa operează modificările și ajustările corespunzătoare. Acest proces trebuie să fie definitivat cu cel puțin 14-15 zile înaintea ședinței în Plen, produsul fiind un Raport corespunzător reglementărilor Curții. *(pasul 31 din Anexa nr. 4 din Manual)*



STANDARD

Auditorul trebuie să înregistreze examinarea comentariilor entității auditate în documentele de lucru, inclusiv motivele pentru efectuarea modificărilor respective în raportul de audit sau pentru respingerea comentariilor primite.

Sursa: ISSAI 3000/pct.130

Comentariile entității auditate cu privire la constatările, concluziile și recomandările auditului contribuie la redactarea unui raport de audit echilibrat și ajută auditorul să rezolve orice neînțelegeri și să corecteze orice erori înainte de finalizarea unui raport de audit. Raportul de audit trebuie să reflecte opiniile auditorului dar arată și viziunea entității auditate (ISSAI 3000/pct.131). Pentru a asigura calitatea lucrului efectuat pe parcursul misiunii de audit, în documentele de lucru trebuie să fie încorporate orice modificări sugerate de entitățile auditate, precum și o copie a comentariilor entităților auditate.

În principiu, în urma discuțiilor pe seama proiectului raportul de audit, **nu trebuie** să rămână nesoluționat nici un dezacord referitor la conținutul faptelor. Diferențele de opinie exprimate cu privire la criteriile de audit aplicate sau la analiza efectuată trebuie examinate cu atenție, iar constatările de audit finale trebuie să prezinte întotdeauna argumentele entității și *motivele pentru care acestea nu au fost acceptate*. În raportul final **trebuie** incluse numai acele constatări care au fost comunicate preliminar entității auditate, iar în cazul dezacordurilor entității la constatările de audit, dacă totuși acestea s-au menținut, pentru asigurarea transparenței, auditorul trebuie să-și expună poziția și considerentele referitor la decizia de a-și menține poziția sa (ISSAI 3000/pct.132).

Obiectivul Raportului de audit al performanței



STANDARD

ISA va face rapoartele sale de audit accesibile pe scară largă, dar luând în considerare reglementările privind informațiile confidențiale.

Sursa: ISSAI 3000/pct.133

Raportul de audit reprezintă produsul final al întregului proces de audit și trebuie să fie ușor de înțeles pentru cititorul vizat, care ar trebui să înțeleagă clar ce și cum s-a făcut pentru a efectua auditul. De asemenea, trebuie să fie înțeles contextul subiectului de audit.

Obiectivul unui raport de audit este de a raporta rezultatele auditului către conducerea țării, entitatea auditată și publicul larg. Distribuirea pe scară largă a rapoartelor de audit poate promova credibilitatea funcției de audit. La fel, rapoartele trebuie să fie accesibile tuturor părților interesate și în general publicului, direct sau prin intermediul mass-media, cu excepția informațiilor confidențiale (ISSAI 3000/pct.134).

Un audit de performanță bun permite legislativului să examineze în mod eficient performanța guvernului și instituțiilor din subordine, precum și influența factorilor de decizie din serviciul public în realizarea schimbărilor care duc la rezultate mai bune ale performanței. De asemenea, în rezultatul auditului performanței pot avea interes publicul larg și alte părți interesate, cum ar fi cele private din sectorul businessului și mass-media, dar posibil sub un alt accent (ISSAI 3000/pct.135).

Raportul auditului performanței trebuie să stabilească în mod clar sfera/domeniul de aplicare a auditului, obiectivul auditului, întrebările de audit și răspunsuri la aceste întrebări criteriile, metodologia, sursele de probe, orice limitări de utilizare a datelor și constatările de audit. Trebuie să fie asigurată congruența între obiectivul auditului, întrebările, constatările și concluzii de audit. Acesta ar trebui să răspundă în mod clar la întrebările de audit sau să explice de ce acest lucru nu a fost posibil de efectuat. Raportul poate include critici (de exemplu, în cazul în care, în interes public sau în virtutea obligației de a raporta, nu se atrage atenția cu privire la problemele importante, risipă, cheltuieli excesive sau lipsă de eficiență), sau poate oferi informații, consultanță sau garanție în mod independent asupra gradului de obținere a economicității, eficienței și eficacității. Acesta nu trebuie să se limiteze doar la criticarea trecutului, ci trebuie să fie și constructiv pentru viitor. Raportul ar trebui să explice de ce? și modul în care? problemele formulate în constatări împiedică performanța pentru a încuraja entitatea auditată sau utilizatorul raportului să inițieze acțiuni corective.

Urmează să înțelegem că recomandările orientate spre performanță nu trebuie să sugereze întocmai *în ce mod se obțin îmbunătățirile*, cu toate că se poate întâmpla, că în cazurile existenței lacunelor legislative, *recomandarea poate avea un caracter concret* (de ex., corectarea unui anumit defect într-o lege pentru a obține o îmbunătățire administrativă).

În ce mod ar trebui reflectate toate elementele auditului performanței și înțeleasă interconexiunea logică a acestora într-un raport calitativ puteți vedea în prezentarea ilustrativă din Anexa nr. 26 din Manual.

5.3. Cum trebuie să fie un Raport de audit al performanței?



STANDARD

Auditorul trebuie să depună eforturi pentru a furniza rapoarte de audit cuprinzătoare, convingătoare, oportune, ușor de citit și echilibrate.

Sursa: ISSAI 3000/pct-le 116

Pe măsură ce scrieți raportul, trebuie să aveți în vedere cele cinci caracteristici principale ale rapoartelor de audit de performanță (ISSAI 3000/pct-le 117-121).

Cuprinzător

Este important să fie cuprinzător, deoarece includeți în el toate informațiile și argumentele necesare pentru a aborda obiectivul de audit și întrebările de audit în raport. În același timp, raportul trebuie să fie suficient de detaliat pentru a înțelege subiectul și constatările și concluziile auditului (ISSAI 3000/pct.117). Cel mai important, ar trebui să vă asigurați că raportul are probe suficiente și adecvate pentru a susține constatările, concluziile și recomandările (dacă este cazul) cu privire la obiectivul(ele) auditului.

Convingător

Este esențial ca rezultatele auditului să fie concludente pentru întrebările de audit, ca observațiile să fie prezentate în mod elocvent și susținute de informații și explicații suficiente pentru a permite cititorului să fie convins în argumentul dumneavoastră din raportul și caracterul rezonabil al concluziilor și în interesul de a pune în aplicare recomandările. Acuratețea/precizia necesită ca probele de audit, constatările și concluziile auditului să fie prezentate într-o manieră neutră, bazată pe fapte (ISSAI 3000/pct.118). Capitolul IV oferă mai multe detalii despre dezvoltarea constatărilor bazate pe probe suficiente și adecvate.

Atunci când se produce un raport convingător de audit al performanței, trebuie să avem ca regulă respectarea:

➤ **Logicii.** Trebuie să fie o pistă logica argumentată, care să treacă de la criteriile de audit prin constatări la concluzii și recomandări.

➤ **Preciziei.** O inexactitate dintr-un raport poate afecta credibilitatea Curții de Conturi, poate pune la îndoială validitatea întregului raport și poate distrage atenția de la esența raportului.

✚ **Oportun**

Un raport de audit de performanță trebuie emis în timp util pentru a face informațiile disponibile pentru utilizare de către Legislativ, Guvern, și alte părți interesate (ISSAI 3000/pct.119). Raportul de audit are scopul de a avea ca rezultat îmbunătățiri în cadrul entităților auditate. Aceste îmbunătățiri sunt menite să permită entităților să își atingă obiectivele mai eficient sau mai eficace.

✚ **Prietenos/Usor de citit**

Curtea de Conturi este obligată să raporteze informații obiective, bazate pe fapte, simple și clare, folosind un limbaj înțeles de toate părțile interesate (INTOSAI-P-12/Principiul 4). Deși stilurile și preferințele specifice de comunicare pot varia între diferite țări și culturi, tonul raportului trebuie să fie păstrat întotdeauna profesionist și neutru. Raportul trebuie să fie concis, dar cu probe suficiente, iar frazele, cum ar fi „este posibil ca” sau „se pare că” să nu fie utilizate decât dacă sunt însoțite de o explicație care să indice de ce Curtea nu poate să ajungă la o concluzie definitivă. Atunci când o afirmație reprezintă opinia Curții, trebuie menționat acest fapt și, de asemenea, trebuie indicată baza pe care a fost formulată această opinie. Atunci când afirmația provine dintr-o altă sursă (de exemplu, un raport de evaluare), acest lucru trebuie semnalat în mod explicit și făcută referința. Concizia va asigura un volum al raportului nu mai mare decât este necesar, ceea ce-i va oferi claritate și va ajuta la transmiterea mai eficientă a mesajului raportului (ISSAI 3000/pct.120). Un raport lung, cu propoziții mari, complexe, vocabular sofisticat, oricât de bine scris, poate să fie intimidant sau dezamăgitor pentru cititori. Dacă un raport lung este inevitabil, se recomandă de a utiliza anexe (vezi Normele metodologice ale CCRM³⁰).

Pentru a micșora fluxul informației și a o face mai vizibilă utilizați diferite elemente non-textuale, cum ar fi:

➤ **Tabele și diagrame,** care sunt utilizate pentru a întări mesaje importante sau pentru a prezenta în mod simplu informații complexe, cum ar fi relațiile organizaționale sau financiare.

➤ **Grafice,** atunci când un raport necesită ca relația dintre două sau mai multe variabile să fie explicată. Graficele trebuie să fie marcate în mod clar, dar nu supraîncărcate cu date și variabile. Este important ca acestea să fie prezentate în mod coerent și comparabil.

➤ **Hărți și imagini,** atunci, când rapoartele pot deveni mai interesante și mai atrăgătoare pentru cititor cu utilizarea de ilustrații atrăgătoare sau a unei cartografii interesante.

➤ **Numere și procentaje,** care trebuie prezentate la un nivel de precizie adecvat și să fie consecvente în cadrul aceleiași fraze sau al aceluiași paragraf. În general, numerele rotunjite sunt mai ușor de citit.

Incluziunea este, de asemenea, o componentă importantă a accesibilității pentru cititor. Cititorii vor tinde să acorde mai multă credibilitate raportului de audit, dacă văd că s-au abordat preocupările lor specifice. De exemplu, dacă aveți de-a face cu un program care are impacturi diferite în diferite părți ale țării puteți atrage cititorii folosind hărți și alte grafice pentru a arăta acest impact diferit în diferite regiuni sau sectoare ale societății.

Pentru a produce un raport ușor de citit, luați în considerație așteptările publicului (legislativul, Guvernul, cetățenii) (GUID 3920/120). Puteți solicita colegilor din afara echipei de audit pentru a verifica dacă raportul este ușor de înțeles.

Cîteva sugestii pentru un Raport prietenos:

³⁰ Norme metodologice privind structura, conținutul și formatul rapoartelor de audit ale Curții de Conturi aprobate prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 13 din 25 martie 2020 (în continuare Normele metodologice ale CCRM)

- ✓ *Folosiți mai degrabă propoziții scurte decât lungi;*
- ✓ *Folosiți o construcție simplă a propozițiilor (subiect-verb);*
- ✓ *Utilizați ajutoare vizuale fără text (cum ar fi imagini, ilustrații, diagrame, grafice, hărți);*
- ✓ *Evitați jargonul tehnic și complex, cuvinte rar folosite;*
- ✓ *Evitați utilizarea excesivă a referințelor încrucișate și acronimelor.*

Echilibrat

A fi echilibrat înseamnă că raportul de audit al performanței este imparțial în conținut și ton. Ar trebui să fie prezentate toate probele de audit într-o manieră imparțială, iar auditorul să raporteze atât constatările pozitive, cât și cele negative. Auditorul trebuie să fie conștient de riscul exagerării și accentuării excesive a performanței deficiente la entitățile auditate. De aceea, auditorul trebuie să explice cauzele și consecințele problemelor din raportul de audit, deoarece acestea permit cititorului să înțeleagă mai bine semnificația problemei. Acest lucru va încuraja, la rândul său, acțiuni corective și va duce la îmbunătățiri de către entitatea auditată (ISSAI 3000/pct.121).

Deși acest proces este important, este la fel de important să oferiți imaginea completă a subiectului sau activității de audit. Dacă entitatea auditată face ceva bine, acest lucru este necesar de a fi raportat, inclusiv și domeniul care necesită îmbunătățiri.

Câteva sugestii pentru un Raport echilibrat:

- ✓ *Prezentați concluziile în mod obiectiv și corect, în termene neutri, evitând informații părtinitoare sau limbaj care poate genera defensivă și opoziție din partea entității auditate;*
- ✓ *Prezentați viziuni și puncte de vedere diferite pe subiect;*
- ✓ *Includeți puncte și pozitive și care au nevoie de îmbunătățiri. Acordați meritele celor ce merită;*
- ✓ *Includeți aspecte pozitive, ceea ce poate duce la o performanță îmbunătățită și în alte instituții guvernamentale care utilizează raportul;*
- ✓ *Faptele bune nu trebuie omise, iar neajunsurile minore nu trebuie exagerate.*

Cum se creează o structură logică a raportului?

Având în vedere cele cinci elemente principale, veți avea nevoie de o structură logică a raportului pentru a comunica cititorilor constatările, concluziile și recomandările de audit. În unele cazuri, fiecare dintre întrebările de audit se va încadra perfect într-un capitol separat din raportul de audit. Cu toate acestea, acest lucru nu se întâmplă în toate cazurile. De exemplu, dacă constatările din două întrebări de audit separate sunt interdependente, poate fi mai adecvat să le prezentăm în același capitol. În alte cazuri, puteți alege o structură de ordine logică bazată pe materialitatea diferitelor constatări sau ordinea cronologică a evenimentelor.

Indiferent de structura aleasă, este întotdeauna o bună practică înainte de redactare să se traseze o schiță pentru raport. Această abordare va consolida fluxul logic al raportului și va reduce riscul de dublare inutilă a conținutului. O structură eficientă va atrage atenția cititorului, va comunica clar problemele complexe și va oferi o interpretare clară a rezultatelor (GUID 3920/pct.121). Raportul va avea nevoie, de asemenea, de suficiente informații de context sau de fond pentru ca cititorul să înțeleagă subiectul. De exemplu, cititorul poate avea nevoie să înțeleagă rolurile și responsabilitățile celor implicați în subiectul auditului, suma de mijloace financiare cheltuită și obiectivele Guvernului pentru domeniul auditat.

În general, raportul trebuie să fie construit în jurul Întrebării generale de audit și întrebărilor specifice, pentru a crea un fir logic între scopul auditului, observații și concluzii. Argumentele trebuie să decurgă în mod logic și să fie semnalate în mod clar, prin utilizarea corespunzătoare a rubricilor și a subrubricilor din raport.

Structura raportului de audit al performanței trebuie să fie una standard și să corespundă Normelor Metodologice ale CCRM. Acesta cuprinde șase capitole principale după cum urmează:

- I. SINTEZA;
- II. PREZENTAREA GENERALĂ;
- III. SFERA ȘI ABORDAREA AUDITULUI;
- IV. CONSTATĂRI;
- V. CONCLUZIA GENERALĂ;
- VI. RECOMANDĂRI.

Cum se creează o concluzie generală?



STANDARD

Auditorul trebuie să se asigure că concluziile auditului răspund în mod clar obiectivelor sau întrebărilor de audit sau explică de ce acest lucru nu a fost posibil.

Sursa: ISSAI 3000/pct.124

Concluzia generală de audit rezezintă o sinteză a concluziilor de audit (vezi subcapitolul 4.3) formulate drept răspuns la fiecare din întrebările specifice de audit. Prin urmare, Concluzia Generală de audit răspunde la Întrebarea Generală de audit sintetizând problemele, cauzele apariției acestora și efectul asupra subiectului auditat pentru fiecare din întrebările specifice în parte (vezi exemplu de Concluzie Generală în Anexa nr. 21).

Cum se formulează corect recomandările?



STANDARD

Auditorul trebuie să furnizeze recomandări constructive care sunt orientate să contribuie în mod semnificativ la abordarea punctelor slabe sau problemelor identificate de audit, ori de câte ori este relevant și permis de către mandatul ISA.

Sursa: ISSAI 3000/pct.126

O recomandare constructivă este una care este bine întemeiată, adaugă valoare, este practică și este legată de întrebările, constatările și concluziile auditului.(ISSAI 3000/pct. 127).

Recomandările trebuie formulate doar atunci când auditul a dus la identificarea unor măsuri practice pentru remedierea deficiențelor constatate. Aceste recomandări trebuie să derive din cauzele problemelor identificate și să precizeze în mod clar care entitate este responsabilă de acțiunile de remediere. Deși descriu măsurile care trebuie întreprinse, recomandările nu trebuie să cuprindă planuri de acțiune detaliate, acestea din urmă fiind în sarcina conducerii autorității. Pentru a fi constructive, recomandările trebuie să indice elementele principale ale oricăror schimbări necesare.

Recomandările pot avea un impact mai pronunțat atunci când tonul și conținutul acestora sunt pozitive, când sunt orientate spre rezultate (oferind anumite indicații cu privire la rezultatele așteptate), când iau în considerare costurile și atunci când au fost discutate și aprobate împreună cu entitatea auditată. Este important *ca orice recomandare să aibă la bază o constatare*. De asemenea, trebuie evitate recomandările de genul „să se respecte cadrul legislativ-normativ”, acest lucru fiind de la sine subînțeles, iar recomandarea auditului nu va aduce o valoare adăugată activității auditate. Deaceia, pentru a oferi clarități referitor la subiectul căruia i se adresează recomandarea și pentru ce, Normele Metodologice ale CCRM prevăd că la fiecare recomandare înaintată trebuie să fie făcută referința la paragrafele/subparagrafele cu constatările din Raportul de audit.

În Anexa nr. 27 la Manual este prezentată structura integrată a unui Raport de audit al performanței, în care este descris pe scurt ce se include în fiecare capitol al acestuia.

5.4 Controlul calității, redactarea și transmiterea raportului

Următorul pas ține de revizuirea/evaluarea proiectului Raportului de audit (cu 12-13 zile) înainte de transmiterea către membrii Curții de Conturi. **Pasul 32 din Anexa nr. 4 din Manual**

După cum s-a menționat pe tot parcursul Manualului, procedurile de control al calității trebuie să facă parte integrantă din desfășurarea fiecărui audit al performanței pentru a reduce la minimum riscul de audit și pentru a determina consecvența activităților (GUID 3910/pct.102). Înainte de a fi prezentat entității, asistenței metodologice (pentru evaluare), redactorilor, membrilor Curții de Conturi, responsabilul de audit **trebuie** să revizuiască proiectul de raport. Acesta evaluează dacă raportul este clar, corect, echilibrat și susținut de probe, prezintă în mod fidel rezultatele auditului și oferă apreciere adecvată performanței entității auditate. Responsabilul de audit determină dacă proiectul de raport este de o calitate suficientă pentru a fi prezentat spre examinare și aprobare în ședința plenară a Curții de Conturi. Comentariile trebuie să fie obiective, iar sugestiile – constructive, pentru a remedia deficiențele identificate.

Totodată, la necesitate, echipa de audit solicită suportul asistenței juridice, care oferă consultanță referitor la unele incertitudini de expunere pe tot parcursul misiunii.

Evaluarea metodologică

După ce s-a definitivat proiectul Raportului de audit, cu 12-13 zile înainte de ședința în Plen, în cazul, în care misiunea nu este supusă revizuirii la fierbinte, acesta se supune evaluării metodologice prin completarea Listei de verificare (anexă la Regulamentul privind asistența metodologică). Asistentul metodolog se expune asupra respectării structurii raportului, tipului de audit, cuprinderii sferei de audit, prezenței sinopselor, structurii constatărilor, anexelor din Raport, ș.a.

Sau

Revizuirea la fierbinte

După cum s-a menționat în subcapitolul 3.6 proiectul de Raport poate fi supus revizuirii la fierbinte, ceea ce oferă o asigurare/îmbunătățire suplimentară a calității din partea persoanelor terțe din afara echipei de audit și un punct de viziune proaspăt, care poate să nu fie observat de către echipa de audit. În acest caz, proiectul Raportului de audit nu se supune evaluării metodologice, dar se transmite echipei de revizuire, care se expune asupra proiectului de Raport conform Listei de verificare și înaintează propuneri de îmbunătățiri. Revizuirea constă în expunerea revizorilor asupra corectitudinii aplicării abordării de audit planificate, structurii, respectarea elementelor constatărilor, calității Concluziei generale și interconexiunii acesteia cu Întrebarea generală de audit, relevanței recomandărilor înaintate și asupra altor aspecte importante.

Rezultatele revizuirii „la fierbinte”, similar ca și în etapa de planificare se expun în Note informative unde se fac comentarii referitor la deficiențele în compartimentele Raportului de audit (sinteza, sfera și abordarea, întrebările de audit, concluzia, recomandările, ș.a.), se oferă recomandări de îmbunătățire și se evaluează nivelul de implementare a acestora. Acestea se transmit echipei de audit, responsabilului de audit, Subdiviziunii responsabile de controlul calității, șefului subdiviziunii responsabile de metodologie, șefului Aparatului, membrului coordonator. **Pentru detalii vezi Îndrumarul privind procedura de revizuire „la fierbinte”, aprobat de Curtea de Conturi.**

Redactarea proiectului Raportului de audit

În timp ce proiectul Raportului se supune controlului calității, acesta se transmite concomitent redactorului (cu cel puțin 12-13 zile înainte de Ședința în Plen), pentru a oferi o privire dintr-

o parte la ceea ce este relatat, precum și o asigurare că acesta corespunde standardelor de calitate.

Conducerea Curții de Conturi trebuie să înțeleagă importanța funcției de redactor în cadrul acesteia, deoarece nu toți auditorii au aptitudini de a scrie rapoarte calitative conform cerințelor standardelor (ISSAI 3000/pct-le 116-121). Astfel, constatările puse pe hârtie pot să difere după sens de gândurile inițiale ale auditorului asupra problemei identificate. În acest caz, redactorul are menirea de a veni în susținerea auditorului și a oferi un accent pronunțat raportului, a scrie într-o manieră înțeleasă pentru toți și de a scoate în evidență mesajul cheie relatat de auditor.

Transmiterea proiectului de Raport membrilor Curții de Conturi

În conformitatea cu procedura internă³¹, responsabilul de audit de comun cu șeful echipei de audit, în baza rezultatelor auditului, elaborează proiectul de Hotărâre CCRM privind aprobarea raportului de audit, pentru înaintare spre examinare în ședința Plenului Curții de Conturi. După ce au loc îmbunătățirile redacționale, cu 7 zile înainte de ședința în Plen, proiectul Raportului de audit se semnează de către echipa de audit, inclusiv de către: șeful echipei de audit, după caz, responsabilul de realizarea auditului și, de comun cu proiectul Hotărârii, lista de verificare a evaluării metodologice, sau revizuirii la fierbinte se transmite membrilor CCRM, care le studiază și se pregătește pentru ședința în Plen. În cazul când apar întrebări, Membrul poate discuta cu șeful de echipă asupra neclarităților apărute. Pentru a evita orice incertitudine privind relevanța constatrilor echipei de audit și identificarea întrebărilor obiective față de entitățile de audit, membrii se pot întruni într-o ședință de lucru cu echipa de audit, până la ședința în Plen, pentru obținerea concretizărilor.

5.5 Aprobarea, distribuirea și comunicarea rezultatelor, precum și publicarea raportului

Acest subcapitol ne relatează despre pașii (33-35, 38 din Anexa nr. 4 la Manual) privind audierea Raportului și activitățile ce urmează după aprobarea acestuia.

Audierea și aprobarea Raportului de audit

Pasul 33 din Anexa nr. 4

Procesul de aprobare începe cu prezentarea în Plen a proiectului de raport membrilor Curții de Conturi. Aceștia, în cadrul ședinței deliberative, audiază Raportul și dacă nu există întrebări către orator, înaintează întrebări către responsabilii entităților auditate. În etapa de deliberări (fără prezența entităților auditate) membrii pot sugera schimbări nesemnificative, dacă auditul a reliefat unele slăbiciuni procedurale care nu afectează în mare măsură entitatea. Procedura se încheie cu adoptarea finală a Hotărârii Curții de Conturi și aprobarea Raportului de audit.

După ședința Plenului Curții de Conturi, raportul de audit și hotărârea Curții de Conturi se vor definitiva de către persoanele responsabile, potrivit procesului-verbal prezentat de către secretarul ședinței, în modul și termenul stabilite, conlucrându-se simultan cu redactorul la versiunea în limba română și cu traducătorul - la cea în limba rusă.

Comunicarea cu mass-media. Organizarea comunicatelor de presă

Pasul 34 din Anexa nr. 4

Raportul trebuie să fie accesibil tuturor părților interesate atât direct, cât și prin intermediul mass-media, cu excepția informațiilor sensibile sau secrete (ISSAI 3000/pct.134).

³¹ Pct-le 3.10-3.14 din Regulamentul privind activitățile aferente desfășurării misiunilor de audit; Regulamentul privind elaborarea, modificarea și abrogarea reglementărilor interne și a hotărârilor Curții de Conturi, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 3 din 27 ianuarie 2022.

Atât publicul larg, cât și alte părți interesate, cum ar fi sectorul privat și mass-media, pot avea interesul său în rezultatele unui audit de performanță (ISSAI 3000/pct.135). Deaceia este foarte important cum va fi adus mesajul către aceștia. Serviciul de presă face o sinteză a raportului de audit, care poate fi prezentată prin organizarea unei conferințe de presă menită să asigure îmbunătățirea transparenței, confirmarea independenței și obiectivității Curții de Conturi precum și creșterea prestigiului său. Responsabilii/echipa de audit ar putea avea nevoie să fie pregătiți pentru a răspunde întrebărilor mass-media sau chiar să dezvolte o strategie de implicare a mass-media după necesitate, cum ar fi atunci când subiectul de audit este controversat sau de rezonanță. Detaliile auditului sau potențialele constatări nu sunt, de obicei, împărtășite cu mass-media până când munca nu este finalizată și raportul de audit nu este emis. În același timp, pentru reducerea riscului de neînțelegere sau exagerare a constatărilor presei, Curtea pune la dispoziția publicului larg, pe lângă comunicate de presă - rezumate, ședințe video ș.a.

Distribuirea Raportului de audit

Pasul 35 din Anexa nr. 4

Distribuirea pe scară largă a rapoartelor de audit poate promova credibilitatea funcției de audit (GUID 3920/pct.137). După finalizarea raportului și semnarea Hotărârii Curții de Conturi de către Președinte, acestea, în conformitate cu procedura internă³², se distribuie legislativului/ Comisiei de specialitate din cadrul Parlamentului și executivului, entităților auditate și altor părți responsabile și se transmite în Monitorul Oficial spre publicare.

Totodată, Raportul de audit, de comun cu Hotărârea, se publică pe website-ul Curții de Conturi, pentru a fi disponibil părților interesate și mijloacelor de informare în masă.

Întocmirea fișei misiunii de audit și rezumatului

Pasul 36 din Anexa nr. 4

În termen de nu mai mult de 10 zile din data aprobării Hotărârii CC, șeful echipei de audit completează obligator pct. V din Fișa **misiunii** de audit³³, care reprezintă indicatorii de evaluare a misiunii de audit. Fișa completată se transmite către Direcția generală metodologie, planificare și raportare, concomitent cu Hotărârea Curții de Conturi și Raportul de audit aprobat de CCRM. Pentru activitatea de audit, acest lucru este important în cadrul misiunii follow-up (dacă aceasta va avea loc), la evaluarea impactului misiunii de audit în baza indicatorilor stabiliți.

La fel, o dată în an, Curtea raportează Parlamentului activitatea sa de audit, întocmind Raportul anual, care conține rezumatul tuturor problemelor sintetizate din rapoartele de audit. Deaceia, după finalizarea misiunii de audit, șeful de echipă întocmește un rezumat al celor mai relevante constatări de audit, care conțin descrierea succintă și clară a principalelor probleme, cauzelor acestora, rezultatelor obținute, precum și impactului, după caz, a activităților entităților auditate în domeniul auditat.

Audierea Raportului aprobat în Comisia parlamentară de profil

Pasul 37 din Anexa nr. 4

Un audit de performanță bun permite legiuitorului să supravegheze eficient performanța guvernului și a entităților din subordine și să influențeze factorii de decizie ai Guvernului, astfel ca serviciul public să facă schimbări care să conducă la rezultate mai bune de performanță. În acest context, după un termen de până la 1 lună de la ședința în Plen, majoritatea rapoartelor CCRM se examinează în cadrul Comisiei parlamentare de control al finanțelor publice.

5.6. Autoevaluarea muncii de audit

³² Regulamentul privind activitățile aferente desfășurării misiunilor de audit

³³ Ghidul privind principalii indicatori stabiliți pentru evaluarea activității de audit, inclusiv în procesul de monitorizare a implementării recomandărilor Curții de Conturi, anexa la Hotărârea Curții de Conturi nr. 2 din 27 ianuarie 2022, Regulamentul privind activitățile aferente desfășurării misiunilor de audit

Lecții învățate

Deoarece activitățile CCRM sunt orientate spre dezvoltarea și perfecționarea capacităților sale pentru a deveni o instituție supremă de audit mai eficientă, auditorii trebuie să depună eforturi pentru îmbunătățirea continuă a misiunilor sale de audit. Nu există cerințe pentru acestea de a indica absolut fiecare aspect problematic identificat, însă o metodă eficientă a aspirației de îmbunătățire a procesului de audit este învățarea din situațiile în care am fost implicați. Aceasta nu înseamnă să învățăm doar din greșelile făcute dar și din ceea ce s-a făcut bine și să beneficiem de aceste lecții din nou în viitor. De asemenea, trebuie să facem distincție între identificarea lecțiilor și învățarea lor. Întreg personalul de audit este sprijinit să-și dezvolte competențele prin intermediul schemei de certificare și formare continuă. Totuși, practica învățării se obține la locul de muncă și este important ca fiecare auditor care a învățat cel puțin o lecție să fie dispus să-și împărtășească experiența cu alții. Acest lucru necesită deschidere și onestitate.

Autoevaluarea

La finalul fiecărei misiuni de audit, liderul echipei, care a fost cel mai implicat în activitatea de zi cu zi a misiunii, urmează să aprecieze ce lecții ar putea fi învățate din misiunea respectivă. Șeful echipei trebuie să implice toți membrii echipei de audit într-o discuție despre lecțiile învățate și să documenteze aceste lecții. Subiectele care ar putea fi examinate în cadrul acestui proces s-ar putea încadra în următoarele categorii principale:

- Lecțiile care pot fi învățate pentru a fi aplicate la efectuarea unei misiuni anume în viitor;
- Lecțiile care pot fi învățate și ar putea avea o aplicare mai generală în cadrul CCRM;
- Acțiunile care vor fi întreprinse de echipa de audit implicată într-o anumită misiune de audit pentru a transpune în practică lecțiile respective.

Ultimul punct este, probabil, cel mai important deoarece pentru realizarea lui este nevoie ca echipele să indice cum se vor implementa în realitate îmbunătățirile dorite. Mai mult, această activitate va contribui la împărtășirea reală a informațiilor între echipe și la nivelul întregii Curți. Astfel, va fi mai ușor de identificat bunele practici.

Care este impactul unei astfel de autoevaluări?

- Riscurile de audit identificate târziu într-un audit, care puteau fi identificate mai devreme printr-un proces de planificare mai cuprinzător;
- Obținerea unei înțelegeri mai clare despre ceea ce înseamnă un sistem de control managerial eficient;
- Impactul unei schimbări necesare în abordarea de audit;
- Confuzii legate de interpretarea unei legi sau unui regulament; și
- Bunele practici în planificarea adecvată a auditului performanței.

Periodic, pot apărea probleme pe parcursul unui audit, care au implicații pentru CCRM și sunt semnificative într-un context mai larg (impactul schimbărilor unei anumite legi asupra unei activități dintr-o entitate a domeniului auditat). În aceste circumstanțe, ar fi corect să se informeze conducerea, astfel ca aceasta să poată să dispună imediat distribuirea informațiilor pentru CCRM. O parte importantă a procesului este includerea lecțiilor învățate în planificarea viitoarelor misiuni de audit.

În Anexa nr. 28 este prezentat un formular care servește drept exemplu menit să ajute șefii de echipă împreună cu membrii echipei să înscrie lecțiile învățate din misiunea lor. Accentul ar trebui să se pună pe acele aspecte care au avut/vor avea un impact semnificativ asupra calității auditului și asupra eficacității

procesului de audit. Concluziile vor trebui validate și coordonate de responsabilul de audit, iar apoi comunicate și prezentate oficial Direcției metodologice. Aspectelor notate în acest formular va trebui să li se acorde grade de prioritate, a căror implementare va avea impact considerabil asupra îmbunătățirii calității auditului.

5.7 Organizarea dosarului de audit aferent misiunii executate

Pasul 39 din Anexa nr. 4

După finalizarea auditului, membrii echipei de audit întocmesc, potrivit structurii și procedurilor descrise în Manual mai jos, precum și în actele interne aprobate de CCRM³⁴, dosarul de audit. Acesta conține documentele de lucru cu referințe bine structurate la actele relevante ce documentează lucrul auditului, incluzând explicații detaliate ale auditorilor în caz de neclarități aferente constatărilor formulate în raportul de audit.

Din punct de vedere structural, un dosar aferent misiunii de audit conține mai multe „volume” (numerotate cu cifre), care, la rândul său, conțin „mape”, notate prin literele alfabetice.

Conținutul dosarului de audit ar trebui să cuprindă o înregistrare completă a documentelor de lucru întocmite pe parcursul misiunii de audit de la inițierea până la raportarea auditului, precum și probele acumulate, recenzii și comentarii de la entitățile auditate obținute înainte de publicarea raportului final. Printre acestea se prezintă:

- Documente administrative (dispoziția, declarații, etc);
- Materiale de bază (HCC, Raportul);
- Materiale de planificare (Studiul Preliminar sau Planul de audit, documente de lucru aferente perioadei de planificare, Planul de lucru cu justificări ale modificărilor ulterioare, anexe);
- Materiale doveditoare (de exemplu, înregistrările interviului, procese verbale ale ședințelor organizate, documentele obținute);
- Analizele dovezilor (documentele de lucru aferente perioadei de executare);
- Elaborarea rapoartelor (comunicările cu constatările și recomandările preliminare transmise, comentariile entităților auditate pe constatări și recomandări semnate de responsabili);
- Listele de verificare/revizuire a documentelor de lucru semnate de responsabilul de audit;
- Executarea recomandărilor misiunii precedente și alte acte relevante.

Curtea, prin procedurile sale a decis asupra reglementării structurii și modului de întocmire unificat a dosarelor de audit. Astfel, procesul de îndosariere și arhivare a documentației de audit este prezentat în **Regulamentul privind activitățile aferente desfășurării misiunilor de audit** și Instrucțiunile privind executarea lucrărilor de secretariat în cadrul Curții de Conturi.

³⁴ Regulamentul privind activitățile aferente desfășurării misiunilor de audit

URMĂRIREA REZULTATELOR AUDITULUI. MISIUNE FOLOW UP

Ultimul capitol ține de activitățile ce urmează după distribuirea Raportului de audit și este legat de activități realizate de către alte direcții decât cea care a realizat auditul, înafara misiunii follow-up, care poate fi realizată de aceiași direcție. Acest Capitol descrie pașii 40-41 din Anexa nr. 4, care reprezintă activități înafara misiunii de audit, dar importanți pentru a-i cunoaște și descrie pe scurt. Subcapitolele incluse ne ajută să înțelegem mai bine următoarele:

6.1 Ce reprezintă monitorizarea auditului de performanță?

6.2 Cum desfășurați monitorizarea?

6.3 Cum realizați o misiune FOLOW-UP?

6.4 Cum determinați impactul auditului?

Atunci când un audit al performanței a fost finalizat, există mai multe posibilități pentru a obține informații cu privire la modul în care acesta a fost efectuat, de exemplu, observând reacțiile entităților auditate, ale Parlamentului și ale mass-mediei. În plus, ar putea fi solicitați experți externi, care să analizeze rapoartele de audit al performanței sau să-și exprime opinia cu privire la calitatea lucrărilor realizate.

Având în vedere faptul că majoritatea auditurilor performanței oferă o reală oportunitate de învățare, atât pentru echipele implicate, cât și pentru întreaga Curte, ar putea fi util ca echipa de audit să efectueze o analiză după publicarea raportului, cu scopul de a stabili:

- ce a funcționat bine și de ce,
- ce a generat rezultate mai puțin bune și de ce,
- învățămintele care trebuie trase pentru viitor și eventuala aplicare a acestora la toate auditurile performanței.

6.1 Ce reprezintă monitorizarea auditului de performanță?



STANDARD

Auditorul va urma să facă referire, după caz, asupra constatărilor și recomandărilor de audit anterioare și ISA va raporta legiuitorului, dacă este posibil, cu privire la concluziile și impactul tuturor acțiunilor corective relevante.

Auditorul trebuie să se focalizeze asupra faptului dacă entitatea auditată a abordat în mod adecvat problemelor și a remediat situația de bază după o perioadă rezonabilă de timp.

Sursa: ISSAI 3000/pct.136

Un obiectiv esențial al activității Curții de Conturi este de a îmbunătăți administrarea și răspunderea sectorului public prin implementarea recomandărilor auditurilor performanței. Implementarea efectivă și la timp a recomandărilor din raport este facilitată prin implementarea de către Curtea de Conturi a unui proces de monitorizare /urmărire.

Evaluarea și măsurarea impactului rapoartelor de audit al performanței ale Curții reprezintă un element necesar în procesul de asumare a responsabilității. Recomandările incluse în rapoartele de audit, precum și cele formulate în Hotărârea Curții de Conturi de aprobare a raportului, **trebuie** să fie urmărite pentru a stabili și a evalua măsurile luate. Procedurile și activitățile realizate în procesul de monitorizare

a recomandărilor Curții de Conturi, precum și atribuțiile și obligațiunile responsabililor în procesul de monitorizare sunt stabilite într-un act normativ intern al Curții³⁵.

Monitorizarea/urmărirea este definită ca activitate realizată pentru a oferi un nivel moderat de asigurare privind proporțiile și caracterul corespunzător al acțiunilor corective întreprinse de către entitate pentru a elimina deficiențele identificate pe parcursul auditului performanței. Acest proces poate include și oferirea unui nivel moderat de asigurare cu privire la faptul dacă pașii întreprinși într-adevăr contribuie la îmbunătățirea situației.

Monitorizarea /urmărirea realizării recomandărilor de audit servește patru scopuri principale:

- Sporirea eficienței rapoartelor de audit: primul motiv pentru realizarea monitorizării/urmării implementării recomandărilor din rapoartele de audit este de a spori probabilitatea ca recomandările să fie implementate;

- Acordarea asistenței Guvernului și Parlamentului: monitorizarea/urmărirea poate fi valoroasă pentru ghidarea acțiunilor Parlamentului;

- Evaluarea performanței Curții de Conturi: activitatea de monitorizare/urmărire asigură o bază pentru evaluarea performanței Curții de Conturi; și

- Crearea de stimulente pentru învățare și dezvoltare: activitățile de monitorizare/urmărire pot contribui la îmbunătățirea cunoștințelor și practicilor.

6.2 Cum desfășurați monitorizarea?

Activitatea de verificare a implementării recomandărilor trebuie să fie îndreptată la asigurarea realizării acestora, și *nu la identificarea factorilor de neîntreprindere* a măsurilor corespunzătoare. În procesul de verificare o atenție deosebită este necesar de acordat faptului *în ce măsură* și *cum* entitatea auditată a lichidat neregulile depistate de audit.

Verificarea implementării recomandărilor asigură legătura inversă dintre Curtea de Conturi și puterea executivă în ce privește rezolvarea problemelor ce țin de îmbunătățirea managementului în sectorul public al economiei și a eficienței utilizării mijloacelor publice. Aceste verificări pot fi de folos, în special, pentru a demonstra eficacitatea activității Curții de Conturi în acele cazuri când entitatea verificată inițial nu era de acord cu recomandările de lichidare a neregulilor depistate, propuse acesteia în Raportul de audit al performanței, dar apoi totuși le-a implementat.

Conform Regulamentului privind monitorizarea implementării Hotărârilor Curții de Conturi, evaluarea implementării recomandărilor poate fi efectuată de Curtea de Conturi prin diferite metode (GUID 3920/pct.152):

- ✓ *evaluarea din oficiu* a nivelului de implementare a cerințelor/recomandărilor înaintate prin intermediul Sistemului Informațional deținut de Curte și care poate fi efectuată în baza documentelor confirmative primite de la entitate;

- ✓ *efectuarea misiunilor de audit curente* prin stabilirea unui obiectiv separat și descrierea nivelului de implementare a recomandărilor, înaintate în misiunile precedente de același tip, într-un capitol separat al Raportului de audit;

- ✓ *realizarea misiunilor de follow-up*³⁶ în baza unui Plan de audit al performanței, care să includă lucrul în entitatea auditată anterior și care să prevadă întocmirea Raportului corespunzător cu privire la rezultatele activităților de verificare realizate. Astfel de activități de verificare se realizează, de regulă,

³⁵ Regulamentul privind monitorizarea implementării Hotărârilor Curții de Conturi aprobat prin HCC nr.50 din 09.10.2017 (în continuare Regulamentul privind monitorizarea implementării Hotărârilor Curții de Conturi)

³⁶ Art.2 din Legea nr. 260 din 07.12.2017 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova

dacă obiectivul auditului anterior a fost un domeniu de o deosebită importanță, în care se utilizează mijloace publice cu o probabilitate mare de risc. Periodicitatea unor astfel de audituri trebuie să fie nu mai puțin de o dată la trei ani.

6.3 Cum realizați o misiune FOLLOW-UP?

În cazul în care în rezultatul efectuării unui audit al performanței au fost depistate încălcări grave, sau în cazul în care implementarea recomandărilor poate aduce o mărire esențială a eficienței utilizării mijloacelor publice, atunci este necesar de efectuat un audit al performanței repetat, acesta având ca scop numai verificarea implementării de către entitate a recomandărilor înaintate în cadrul auditului anterior. Astfel de misiuni realizate de Curtea de Conturi se numesc *misiuni follow-up*, care constituie activitate de verificare postaudit, desfășurată în scopul evaluării implementării recomandărilor înaintate de Curtea de Conturi, precum și a impactului obținut în urma implementării acestora.

Realizarea misiunii de follow-up se planifică ulterior expirării termenului destinat pentru realizarea măsurilor dispuse în Hotărârea CCRM, în baza propunerilor parvenite de la șeful Direcției Generale de audit (prin fișa de propuneri, Anexa nr. 5.2) și criteriilor de relevanță fiind introdus în PAAA.

La planificarea anuală a activității de audit și anume a misiunilor de follow-up, direcțiile generale de audit urmează să țină cont de următoarele criterii:

- ✓ domeniul vizat nu este supus auditării cel puțin 2 ani succesivi și/sau misiunea de audit nu cuprinde entitățile vizate în hotărârile precedente;
- ✓ domeniul auditat este relevant și important pentru părțile interesate;
- ✓ informația prezentată de către entitatea vizată are un grad înalt de incertitudine (necredibilă);
- ✓ lipsa minimumului necesar de informații pentru formularea unei aprecieri adecvate (insuficientă).

La evaluarea executării/implementării cerințelor/recomandărilor, echipa de audit efectuează următoarele activități:

- ✓ Analizează dosarul de monitorizare din SIA „AuditCCRM” și poate solicita, la necesitate, de la responsabilul din cadrul DGMPR prezentarea dosarului de monitorizare pe hârtie;
- ✓ Întocmește un tabel similar celui ținut de responsabilul din cadrul DGMPR și adaugă o coloniță pentru a descrie comentariile individuale în baza analizei informațiilor primite de la entitate;
- ✓ Întocmește repetat Planul de audit al misiunii follow up performanței (vezi Anexa nr. 29), în care se introduc toate recomandările respective entităților auditate și se stabilesc responsabilii de evaluarea nivelurilor de implementare a recomandărilor și termenele de realizare a misiunii;
- ✓ Adresează demersuri către entitățile auditate, inclusiv organului ierarhic superior, responsabil de monitorizarea implementării recomandărilor, cu solicitarea de a prezenta o informație privind executarea fiecărei recomandări. Mai mult decât atât, demersurile pot fi adresate;

Verifică modul de implementare a recomandărilor, iar rezultatele se documentează corespunzător, în care se specifică mersul realizării de către entitatea auditată a măsurilor de lichidare a încălcărilor depistate și se dă o apreciere rezultatelor executării. Un model de document de lucru pentru misiunea follow-up este prezentat în Anexa nr.28.

Notă: La întocmirea documentelor de lucru/Raportului de audit, auditorul va trebui să respecte aspectele tehnice de întocmire a Raportului de audit al performanței prevăzute de Normele Metodologice CCRM, pentru a ușura munca echipei la sintetizarea proiectului de Raport.

Aprecierea rezultatelor măsurilor aprobate și întreprinse de către entitățile auditate în corespundere cu recomandările Curții de Conturi poate avea caracteristici calitative sau poate fi exprimată în indicatori cantitativi de ridicare a eficienței utilizării mijloacelor publice, care reprezintă, în esență, efectul obținut

în urma efectuării auditului performanței. Efectul obținut se poate exprima prin sporirea indicatorilor de eficacitate, eficiență și economicitate la utilizarea mijloacelor publice, îmbunătățirea calității activității instituțiilor de stat, perfecționarea sistemului de gestionare a mijloacelor publice. Unicul indicator măsurabil al efectului obținut în urma efectuării unui audit al performanței este implementarea de către entitatea auditată a tuturor recomandărilor.

Clarifică care sunt motivele în cazul neimplementării sau implementării incomplete a recomandărilor, precum și examinează posibilitatea întreprinderii măsurilor suplimentare în scopul asigurării executării recomandărilor. Se poate întâmpla ca entitatea auditată să fi întreprins alte acțiuni pentru a aborda constatarea, mai degrabă decât să implementeze recomandarea înaintată. Dacă intenția recomandării este atinsă cu succes prin aceste acțiuni, problema ar trebui considerată rezolvată.

Evaluarea nivelului de impementare a recomandărilor se realizează de către membrii echipei de audit, conform Planului de audit. Șeful de echipă stabilește metoda optimală de realizare a obiectivelor. Acestea, spre exemplu, pot fi repartizate membrilor echipei după entitățile responsabile de implementare, pentru care, după caz, se elaborează câte un document de lucru.

✓ Este posibilă situația când entitatea auditată și-a exprimat dezacordul cu recomandările Curții de Conturi, însă acest fapt nu înseamnă că nu trebuie de verificat implementarea acestora. Dimpotrivă, verificarea se va efectua în cel mai scurt timp. Dacă se va depista că entitatea dată în general a ignorat recomandările și nu a elaborat măsurile necesare de implementare a acestora, atunci în adresa ei se va trimite o somație (scrisoare), se va informa organul ierarhic superior și Guvernul. În aceste cazuri este necesar de aplicat toate prevederile permise de legislație pentru ca entitatea auditată să elaboreze și să întreprindă măsurile de implementare a recomandărilor (în cazul, în care acestea sunt relevante).

✓ Misiunea de follow-up se finalizează cu întocmirea unui **Raport privind executarea cerințelor și implementarea recomandărilor Curții de Conturi înaintate prin Hotărârea Curții de Conturi asupra Raportului de audit**, care oferă un răspuns asupra măsurilor ce urmează a fi întreprinse privind Hotărârea/Raportul supus acțiunilor de verificare post-audit (propunerea de: scoatere din regim de monitorizare; prelungirea termenului de implementare/executare a Hotărârii/Raportului; excluderea/revizuirea unor cerințe/recomandări care și-au pierdut actualitatea/relevanța; aplicarea prevederilor Regulamentului cu privire la constatarea faptelor contravenționale în domeniul auditului public extern³⁷ etc.).

La momentul dezvoltării acestui Manual, nu există o structură reglementată a Raportului misiunii follow-up, dar în principiu, acesta va include în sine compartimente similare Raportului de audit, și se poate baza pe cerințele Normelor Metodologice ale Curții. Similar, acest Raport se înaintează spre aprobare în ședința Curții de Conturi, în conformitate cu procedurile interne și în termenele stabilite în Programul anual al activității de audit.

De regulă, structura Raportului **privind executarea cerințelor și implementarea recomandărilor Curții de Conturi**, include următoarele capitole:

1. Sinteza. De regulă cuprinde aspecte concise din fiecare capitol al Raportului, direcționând cititorul privind conținutul/aspectele esențiale

2. Prezentare generală. Capitolul respectiv, de regulă include motivele, temeiul efectuării misiunii de follow-up, scurtă prezentare a auditului precedent, concluzii și constatări generale ale acestuia, cât și cu privire la recomandările înaintate.

³⁷ Regulamentul cu privire la constatarea faptelor contravenționale în domeniul auditului public extern, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 7 din 21.03.2017.

3. Domeniul de aplicare și abordarea auditului. Această secțiune relevă acțiunile realizate, perioada supusă verificării, entitățile etc.

4. Constatările auditului. Acesta este capitolul principal al raportului. Acesta poate conține constatările, recomandările respective și concluzia asupra situației constatate în cursul urmăririi privind implementarea recomandărilor, precum și comentarii de la entitățile auditate. Rezumatul comentariilor făcute cu privire la proiectul de raport de urmărire.

5. Concluzie. Prezentare generală a situației recomandărilor.

6. Recomandări. Înaintate pentru redresarea situației, reiterarea recomandărilor relevante

Un model de Raport de audit pentru misiunea follow-up este prezentat în Anexa nr.29.

6.4 Cum determinați impactul auditului?

Misiunile follow-up au scopul nu numai de a urmări realizarea recomandărilor, ci și de a determina impactul pe care auditul l-a avut asupra îmbunătățirii politicilor publice și a furnizării de servicii. Există diferite moduri de a măsura impactul implementării recomandărilor înaintate, cum ar fi:

- **Financiar.** Beneficii legate de reduceri ale cheltuielilor sau creșteri ale veniturilor. De exemplu, punerea în aplicare a unei recomandări de a închide o unitate de întreținere cu un volum de lucru redus a dus la economii de 50 de milioane lei.

- **Calitativ și cuantificabil.** Beneficii legate de îmbunătățiri ale performanței care pot fi cuantificate. De exemplu, implementarea unei recomandări a dus la o reducere de 15 zile a timpului de așteptare pentru tratamentul cancerului pulmonar.

- **Calitative și necuantificabile.** Beneficii legate de îmbunătățirea performanței care nu pot fi cuantificate. De exemplu, implementarea unei recomandări a dus la îmbunătățirea procedurilor de siguranță pentru personalul care manipulează cu materiale periculoase.

Impactul auditului trebuie luat în considerare pe parcursul la tot auditul, de la selectarea subiectului de audit până la urmărirea auditului. În formularea concluziei asupra nivelului implementării recomandărilor de către entitățile auditate și impactului acestora, auditorul se poate baza pe indicatorii de evaluare a misiunii de audit stabiliți în Fișa misiunii de audit (vezi pasul 37 din subcapitolul 5.5). Ca rezultat, puteți compara situația constatată în timpul misiunii follow up cu situația determinată în timpul auditului precedent. Este important să se separe efectele cauzate de implementarea recomandării de cele cauzate de alți factori.

Un sondaj realizat de EUROSAI în a. 2021 a identificat șase factori care influențează impactul auditului. Aceștia sunt:

- ✓ Calitatea raportului de audit.
- ✓ Relația constructivă între auditor și entitățile auditate.
- ✓ Existența unui sistem de monitorizare.
- ✓ Implicarea Parlamentului.
- ✓ Raportarea rezultatele sistemului de monitorizare.
- ✓ Utilizarea rezultatelor urmărite pentru sistemul de monitorizare a performanței și evaluarea riscurilor.

ANEXE

Anexa nr. 1
Cum auditul performanței poate adăuga valoare

Activitățile auditului performanței care adaugă valoare	Principiu relevant din INTOSAI-P-12	Cum ar putea ISA să-și performeze activitatea
Integritate Furnizează asigurare independentă asupra succesului revendicat de guvern	2- Efectuarea de audituri pentru a se asigura că guvernul și entitățile din sectorul public sunt trași la răspundere pentru administrarea și utilizarea necorespunzătoare a resurselor publice	<i>Examinarea dacă intervențiile financiare guvernamentale pe piața imobiliară au încurajat cumpărătorii, care altfel nu ar fi intrat pe piață.</i> Oficiul Național de Audit (Marea Britanie), 2019
Responsabilitate Ajută Executivul să țină cont de performanța sa	2- Efectuarea de audituri pentru a se asigura că guvernul și entitățile din sectorul public sunt trași la răspundere pentru administrarea și utilizarea necorespunzătoare a resurselor publice	<i>Evaluarea dacă guvernul a negociat o ofertă bună la achiziționarea de echipamente medicale.</i> Raportul auditului performanței privind achizițiile de echipamente medicale și instrumente chirurgicale de către Departamentul de Servicii Clinice. Oficiul Auditorului General Botswana, 2012
Transparență Prin publicarea rezultatelor, SAI scoate la iveală cât de public sunt utilizate resursele	4- Raportarea rezultatelor auditului, permițând astfel publicului să tragă la răspundere guvernul și entitățile din sectorul public pentru performanță.	<i>Publicarea datelor regionale de performanță care au fost disponibile doar pe intern.</i> Serviciul Național de Sănătate tergeversează termenele pentru utilizarea opțiunilor în tratamentul cancerului Oficiul Național de Audit (Marea Britanie), 2019
Perspectivă noi Aplicarea tehnicii analitice, care încă nu a fost folosită de guvern	7-Fiind o sursă credibilă de perspectivă independentă și obiectivă și îndrumări pentru a sprijini benefic schimbare în sectorul public.	<i>Folosind analiza de regresie multiplă pentru a vedea care factori au un efect semnificativ statistic asupra performanței angajatului.</i> Forța de muncă federală: Analiză suplimentară și partajarea practicilor promițătoare ce ar putea îmbunătăți implicarea și performanța angajaților. Biroul de responsabilitate guvernamentală, 2015
Împărtășirea celor mai bune practici de acasă și din străinătate Oferă o perspectivă bazată pe experiența de audit de activități similare în alte ISA. ISA pot analiza rapoartele de audit individuale pentru identificarea temelor, constatări comune, tendințe, cauze și recomandări de audit și discutarea acestora cu părțile interesate. SAI pot, de asemenea, folosi angajamentul lor în auditarea sectorului public internațional, ca să prea instrui/lectii din alte tari	7-Fiind o sursă credibilă de perspectivă independentă și obiectivă și îndrumări pentru a sprijini benefic schimbare în sectorul public.	<i>Compararea modului în care diferite țări se descurcă în aceeași activitate.</i> Asistența medicală în Marea Britanie: o comparație a activității Serviciului Național de Sănătate în Anglia, Scoția, Țara Galilor și nordul Irlandei. National Audit Office (Marea Britanie), 2012 <i>Accesul la angajare pentru tineri: -construcții, -acordarea sprijinului de stat.</i> (Curtea de Conturi din Franța), 2016
Întocmirea recomandărilor practice Rapoartele de audit de performanță trebuie să includă recomandări, care să permită îndrumarea entității să-și îmbunătățească performanța	3- Permiteerea celor însărcinați cu guvernarea sectorului public să își îndeplinească responsabilitățile în a răspunde constatărilor și recomandărilor de audit și luarea de acțiuni corective adecvate	<i>Evaluarea cauzelor fundamentale ale deficiențelor în performanță, apoi bazându-se dovezi, oferirea recomandărilor pentru a sugera cum să îmbunătățești performanța.</i>
Clarificarea complexității Oferirea unui rezumat simplu de înțeles al subiectelor complexe	4- Raportarea rezultatelor auditului, permițând astfel publicului să tragă la răspundere guvernul și entitățile din sectorul public pentru performanță.	<i>Redactarea publicațiilor de audit de performanță într-un mod simplu și clar, folosind un limbaj care este pe înțeles tuturor utilizatorilor vizati</i>

Sursa : IDI, 2021 Performance Audit Handbook V 1, ajustat

Notă: Este important pentru auditor să se gândească de la început dacă și cum poate oferi valoare prin auditul său de performanță. Aceste considerații îl vă va ajuta să proiecteze metode, analize și strategii de comunicare care să-i maximizeze impactul muncii.

Anexa nr. 2
Exemple cu privire la identificarea celor „3E”

SITUAȚIA	Economie	Eficiență	Eficacitate
1. Echipamentele grele achiziționate de Departament pentru proiect au rămas neutilizate deoarece antreprenorii și-au folosit propriile echipamente.	X		
2. Economie de timp în transportul mărfurilor datorită stării mai bune a drumului		X	
3. Tarifele pentru lucrările suplimentare efectuate de aceiași antreprenori au fost mai mari decât tarifele în vigoare.	X		
4. Au fost angajați 25 de muncitori pentru fiecare kilometru de drum reparat față de norma de 15 muncitori pe kilometrul reparat.		X	
5. Au fost instalate puțuri cu tuburi pentru a îmbunătăți alimentarea cu apă pentru irigații, dar satele în care au fost instalate nu aveau energie electrică, ceea ce a dus la neaprovizionarea cu apă sporită pentru irigații.			X
6. După tratarea acidă a semințelor, utilizarea semințelor de grâu s-a așteptat să se reducă de la 10 kg pe ha la 6 kg pe ha; totuși, utilizarea după tratament a fost înregistrată la 8-9 kg pe ha		X	
7. Au fost construite centre de sănătate în zonele rurale pentru a oferi facilități medicale mai bune, dar posturile de medici au rămas vacante în 60 la sută din centre..			X
8. Materialele de construcție au fost achiziționate în cantități mici la intervale diferite, astfel încât avantajul tarifelor reduse pentru achizițiile în vrac nu a putut fi valorificat.	X		
9. Utilajele pentru secțiile de copii dintr-un spital au fost cumpărate înainte de construirea secțiilor		X	
10. Contractorii au fost plătiți în plus cu 50.000 lei din cauza unui calcul greșit.	X		

Sursa: Studiu de caz, ISA Turcia

Șase amenințări și mecanismele posibile de control la adresa independenței auditorului

Amenințări majore	Condiționări	Mecanismele de control
Interes personal	Apare când auditorul ar putea beneficia în mod direct sau indirect dintr-un interes sau o relație cu partea responsabilă.	<i>Semnarea declarație de independență și monitorizarea independenței auditorului pe parcursul desfășurării</i>
Pledoarie	Apare când un auditor promovează o poziție sau opinie până la punctul în care neutralitatea și / sau obiectivitatea pot fi percepute sau afectate	<i>Implicați o altă persoană pentru a revizui lucrul făcut sau cereți sfatul/sfătuiți la solicitare fără a compromite independența auditorului.</i>
Familiaritate	Apare atunci când, în virtutea unei relații strânse cu partea responsabilă, auditorul devine prea simpatic pentru interesele sale	<i>Rotația personalului după câțiva ani de efectuare a auditului de performanță la aceleași entități pentru a contracara familiaritatea.</i>
Intimidare	Apare atunci când auditorul poate fi descurajat acționând obiectiv și exercitând scepticismul profesional prin amenințări, reale sau percepute de la partea responsabilă	<i>Implicați o altă persoană pentru a revizui lucrul făcut sau cereți sfatul/sfătuiți la solicitare fără a compromite independența auditorului.</i>
Auto-revizuire	Apare atunci când orice produs sau judecată de la un angajament anterior trebuie evaluat pentru a ajunge la concluzii referitor la angajamentul actual	<i>Implicați o altă persoană pentru a revizui lucrul făcut sau cereți sfatul/sfătuiți la solicitare fără a compromite independența auditorului.</i>
Participarea conducerii	Această amenințare apare atunci când entitatea auditată devine implicat în mod nejustificat în audit, de exemplu ca membru al echipei	<i>Consultați o terță parte, cum ar fi un organ profesional de reglementare sau un coleg de profesie.</i>

Sursa:elaborat în baza GUID 3910/pct.14

Selectarea temelor și entităților spre auditare, care sintetizează pașii prezentați schematic în Anexa nr. 6 „Procesul realizării etapei de planificare a auditului de performanță”	
1.	Este necesar de colectat informații în scopul determinării tematicii și entităților din domeniul care urmează a fi auditat (auditotul, șefii Direcțiilor generale, Direcția Metodologie, raportare și planificare): <ul style="list-style-type: none"> ➤ se va verifica dacă s-au efectuat în ultima perioadă de către Curtea de Conturi sau alte organe de control audituri/controale în domeniul respectiv și care sunt rezultatele; ➤ se va selecta și studia informația din presă și mass-media în privința domeniului ales; ➤ se va lua cunoștință de materialele ședințelor Parlamentului, Guvernului, altor organe și comisii în privința domeniului dat; ➤ se va studia baza legislativă și normativă; ➤ se va colecta informația în privința activității entităților selectate, precum și se vor identifica riscurile și problemele posibile; ➤ în caz de necesitate, se vor consulta alți specialiști, experți, persoane responsabile din ministerele de ramură.
2.	Se începe sistematizarea materialelor, documentelor, informațiilor prin ținerea unui Registru cu potențiale tematici de audit (Direcția Metodologie, raportare și planificare (DGMPR)).
3.	Se vor selecta/determina, în baza analizei informației colectate, tema și entitățile auditului, utilizându-se criteriile (Curtea de Conturi): <ul style="list-style-type: none"> ➤ importanța social-economică; ➤ gradul riscurilor; ➤ aprecierea posibilelor rezultate; ➤ volumul mijloacelor bugetare utilizate; ➤ efectuarea auditurilor/controalelor anterioare.
4.	Pregătirea unei propuneri argumentate privind includerea temei selectate în Programul anual al activității de audit pentru anul următor (șefii Direcțiilor generale).
5.	Pregătirea propunerii privind componența echipei de audit, cu specificarea necesității de atragere a specialiștilor/expertiilor la efectuarea acestui audit (șefii Direcțiilor generale).
6.	Aprobarea Programului anual de audit (Curtea de Conturi)
7.	Pregătirea și expedierea în adresa entităților a scrisorii de notificare (DGMPR).
Planificarea/procesul de efectuare a studiului preliminar/, descris schematic în Anexa nr. 6 la Manual	
8.	Întocmirea și semnarea Dispoziției privind efectuarea auditului (șefii Direcțiilor generale) Semnarea declarației de independență
9.	Desfășurarea ședinței de inițiere cu membrii echipei de audit, cu oferirea instructajului corespunzător și discutarea tuturor problemelor posibile.
10.	Elaborarea/Aprobarea Planului privind studiul preliminar (vezi Anexa nr. 8)
11.	Organizarea întâlnirilor cu conducătorii și specialiștii entității/entităților auditate, în cadrul cărora vor avea loc informarea acestora despre tematica și perioada de efectuare a auditului; Înaintarea solicitării referitor la documentele necesare pentru efectuarea studiului preliminar
12.	Identificarea sferei auditului. Alcătuirea listei persoanelor interesate din exterior, cu care va fi necesar de conlucrat: <ul style="list-style-type: none"> ➤ potențialii experți; ➤ conducătorii și specialiștii ministerelor, departamentelor de ramură; ➤ conducătorii și specialiștii entităților auditate. Semnarea contractului pentru experți în cazul în care aceștia sunt atrași în cadrul misiunii de audit.
13.	Colectarea și analiza informației necesare despre tema auditului și despre activitatea entităților/entității: <ul style="list-style-type: none"> ➤ actele legislative și normative; ➤ direcțiile și metodele de utilizare a mijloacelor publice; ➤ dările de seamă și planurile de lucru; ➤ structura organizatorică și condițiile de lucru; ➤ rezultatele activității; ➤ principalele riscuri; ➤ sistemele și mecanismele de control.
14.	Organizarea întâlnirilor cu conducătorii și specialiștii entității/entităților auditate, în cadrul cărora vor avea loc: <ul style="list-style-type: none"> ➤ determinarea întrebărilor pe care ei le consideră importante în activitatea instituției; ➤ obținerea opiniei referitor la posibilele riscuri și probleme care stau în fața echipei de audit;

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ discutarea surselor de stabilire a criteriilor și posibilității utilizării acestora în scopul aprecierii performanței în cadrul misiunii de audit.
În cazul stopării misiunii de audit:	
15.	<p>Documentarea studiului preliminar:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Cunoașterea (o singură entitate)/analiza (mai multe entități-progrm, proiect, strategie ș.a.) subiectului auditat; ➤ Analiza cadrului instituțional; ➤ Testări ale controalelor, după caz; <p>Analiza riscurilor</p>
16.	<p>Discuții cu responsabilul de audit, membrul coordonator referitor la stoparea misiunii de audit. Întocmirea Raportului privind studiul preliminar, care trebuie să conțină:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ scopul; ➤ descrierea domeniului auditat; ➤ entitățile din domeniu și principalele atribuții; ➤ riscurile identificate; ➤ criteriile de apreciere a performanței propuse și opiniile conducerii entității auditate în privința utilizării acestora la efectuarea auditului; ➤ concluzia cu motivele privind stoparea misiunii de audit <p>IMPORTANT!!!</p> <p><i>Nu vor fi descrise domeniul de aplicare, abordarea, obiectivul cu întrebările de audit și metodologia auditului, resursele care vor fi utilizate, riscurile de audit și modul de atenuare a acestora, precum și alte elemente-cheie pentru desfășurarea misiunii de audit.</i></p>
17.	Aprobarea Raportului privind studiul preliminar în cadrul ședinței plene
În cazul prelungirii misiunii de audit:	
18.	<p>Procesul elaborării Planului de audit care trebuie să includă descrierea:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ scopul și perioada auditului, domeniului auditat, cadrului legal și normativ care reglementează tematica misiunii de audit (din raportul studiului preliminar); ➤ abordării de audit; ➤ domeniului de aplicare; ➤ modalității de îndeplinire a sarcinilor și de exercitare a principalelor atribuții; ➤ nivelului de atingere a scopurilor și de obținere a rezultatelor propuse; ➤ existenței problemelor interne și externe; ➤ obiectivelor și întrebărilor auditului; ➤ criteriilor de apreciere a performanței propuse și opiniei conducerii entității auditate în privința utilizării acestora la efectuarea auditului; ➤ metodologiei de audit care urmează a fi utilizate la efectuarea auditului; ➤ posibilelor rezultate ale auditului. ➤ graficul efectuării auditului; ➤ componența echipei de audit; ➤ termenul de prezentare a Raportului privind auditul performanței.
19.	<p>Organizarea întâlnirii cu echipa oponentă/consultați publice în scopul expunerilor de îmbunătățiri asupra:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ abordării de audit; ➤ sferei/domeniului de aplicare; ➤ obiectivelor și întrebărilor auditului ➤ alte aspecte importante la necesitate <p>Ajustarea documentelor de planificare</p>
20.	<p>Organizarea întâlnirilor cu conducătorii și specialiștii entității/entităților auditate, în cadrul cărora vor avea loc:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ concretizarea întrebărilor pe care ei le consideră importante în activitatea instituției; ➤ obținerea opiniei referitor la problemele care există în activitatea instituției/activității și împiedică buna realizare obiectivelor stabilite; ➤ dezvoltarea surselor de stabilire a criteriilor și posibilității utilizării acestora în scopul aprecierii performanței în cadrul misiunii de audit.
21.	<p>Elaborarea Planului de colectare a probelor, anexă la Planul de audit acesta conține coloanțe cu:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ întrebările specifice; ➤ întrebările de nivelele I, II, III ș.a.m.d.; ➤ denumirea entităților supuse auditării;

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ metodologiile de audit; responsabilii de întocmirea documentelor de lucru, termenele de realizare.
22.	Realizarea revizuirii la fierbinte în scopul îmbunătățirii calității etapei de planificare. Revizuirea documentelor de planificare conform Instrucțiunii interne. Ajustarea documentelor de planificare
23.	Discutarea problemelor legate de executarea auditului în cadrul Direcției de audit. Aprobarea și coordonarea Planului de audit și Planului de colectare a probelor de către responsabil și membrul coordonator
Executarea auditului care sintetizează pașii prezentați schematic în Anexa nr. 22 „Procesul realizării etapei de executare a auditului de performanță”	
24.	Determinarea caracterului suficient și adecvat al probelor. Analiza și evaluarea acestora. Colectarea suplimentară a probelor și, după caz, ajustarea/modificarea obiectivului de audit.
25.	Constatările se vor formula în corespundere cu datele și probele adunate pe parcursul auditului și în baza criteriilor de apreciere selectate. Trecem la documentarea executării auditului și discutarea constatărilor preliminare cu entitățile auditate.
26.	Determinarea motivelor rezultatelor activităților neeficiente depistate în cadrul entităților și formularea concluziilor referitor la fiecare obiectiv sau întrebare de audit.
27.	Alcătuirea recomandărilor pentru înlăturarea neajunsurilor depistate pe parcursul auditului, în scopul îmbunătățirii performanței la utilizarea mijloacelor publice. Revizuirea documentelor de lucru (șeful de echipă). Revizuirea documentelor de către șeful echipei de audit
28.	Discutarea constatărilor, concluziei și recomandărilor preliminare de audit
Raportarea/elaborarea Raportului de audit al performanței care sintetizează pașii prezentați schematic în Anexa nr. 24 „Procesul realizării etapei de raportare a auditului de performanță”	
29	Etapa de inițiere a proiectului de Raport, care include: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Elaborarea proiectului de Raport ➤ Transmiterea constatărilor și recomandărilor preliminare (șeful de echipă) (cu cel puțin 20 zile înaintea ședinței în Plen);
30.	Întrunirea în ședințe finale cu entitățile. Discutarea propunerilor pe constatările transmise, precum și a acceptării/dezacordurilor asupra recomandărilor. Identificarea celor mai bune posibilități de executare a recomandărilor. (cu cel puțin 15 zile înaintea ședinței în Plen)
31.	Ajustarea documentelor de lucru și a proiectului Raportului de audit în urma analizei comentariilor, propunerilor și obiecțiilor primite de la entitățile auditate referitor la concluziile și recomandările auditului. (cu cel puțin 11-12 zile înaintea ședinței în Plen) Proiectul Raportului trebuie să corespundă reglementărilor interne și să conțină cel puțin: <ul style="list-style-type: none"> ➤ scopul și întrebările de audit; ➤ perioada de timp supusă auditului; ➤ scurtă caracteristică a domeniului/entității/programului auditate; ➤ criteriile de audit; ➤ constatările și concluziile; ➤ recomandările; ➤ ș.a.; ➤ anexe cu metodologiile de audit, criteriile, comentariile entităților auditate cu acord/dezacord la recomandările înaintate.
32.	Controlul calității, redactarea și transmiterea raportului, care vor include: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Evaluarea metodologică a Raportului de audit; sau ➤ Revizuirea la fierbinte, după caz. (cu 10 zile înaintea ședinței în Plen) ➤ Consultarea juridică sau cu expertul, care a fost implicat, a aspectelor finale, la necesitate ➤ Redactarea Raportului de audit ➤ Transmiterea proiectului definitivat membrilor Curții de Conturi (cu 7 zile înaintea Ședinței în Plen).
33.	Prezentarea, audierea și aprobarea Raportului în ședința Plenului Curții de Conturi
34.	Comunicarea cu mass-media. Organizarea comunicatelor de presă (serviciul relații externe)
35.	Distribuirea Raportului legislativului/ Comisiei de specialitate din cadrul Parlamentului și executivului, entităților auditate și altor părți responsabile, după ce se transmite în Monitorul Oficial spre publicare (DGMPR, serv. secretariat)
36.	Alcătuirea unui rezumat privind rezultatele auditului de către șeful echipei și responsabilul de audit și transmiterea acestuia responsabilului pentru editarea Raportului anual de activitate al Curții de Conturi. Completarea Fișei misiunii de audit (șeful de echipă)
37.	Audierea Raportului aprobat în Comisia parlamentară de profil

38.	Autoevaluarea. Completarea documentului „Lecții învățate” (echipa de audit)
39.	Crearea dosarelor de audit (membrii/șeful echipei)
Monitorizarea recomandărilor/misiune follow-up	
40.	Monitorizarea recomandărilor de audit (DGMPR) 12-24 luni
41.	Misiune follow-up, după caz (echipa de audit/recomandabil cea care a executat auditul)

Anexa nr. 5.1
Fișa de propunere inițială de misiune de audit

Nr. d/o	Denumire	Explicație
1.	Tema misiunii de audit	Se va specifica posibila tematică a misiunii de audit care urmează a fi realizată
2.	Tipul misiunii de audit	Financiar, conformitate sau performanță
3.	Domeniul de audit/Entitatea auditată	Se va specifica domeniul/entitatea care urmează a fi auditată
4.	Descrierea auditului	Se va descrie succint misiunea de audit. Se va specifica importanța/semnificația problemei, precum și impactul problemei asupra societății, sau sferei economice, etc., dar și valoarea cantitativă a problemei, după caz, numărul de persoane/obiecte pe care le afectează, suma alocată proiectului/programului, valoarea posibilă a denaturărilor etc. Se vor prezenta și alte informații de interes.
5.	Perioada auditată	Se specifică perioada care urmează a fi supusă auditării, cu indicarea concretă a anilor care vor fi evaluați.
6.	Impactul scontat al misiunii de audit	Se va indica impactul așteptat al realizării misiunii de audit, dar și efectele asupra societății civile, mass-mediei, cetățenilor, organelor statului etc.
7.	Necesarul de resurse pentru realizarea misiunii de audit	Se estimează resursele umane și de timp necesare spre a fi alocate pentru misiunea de audit

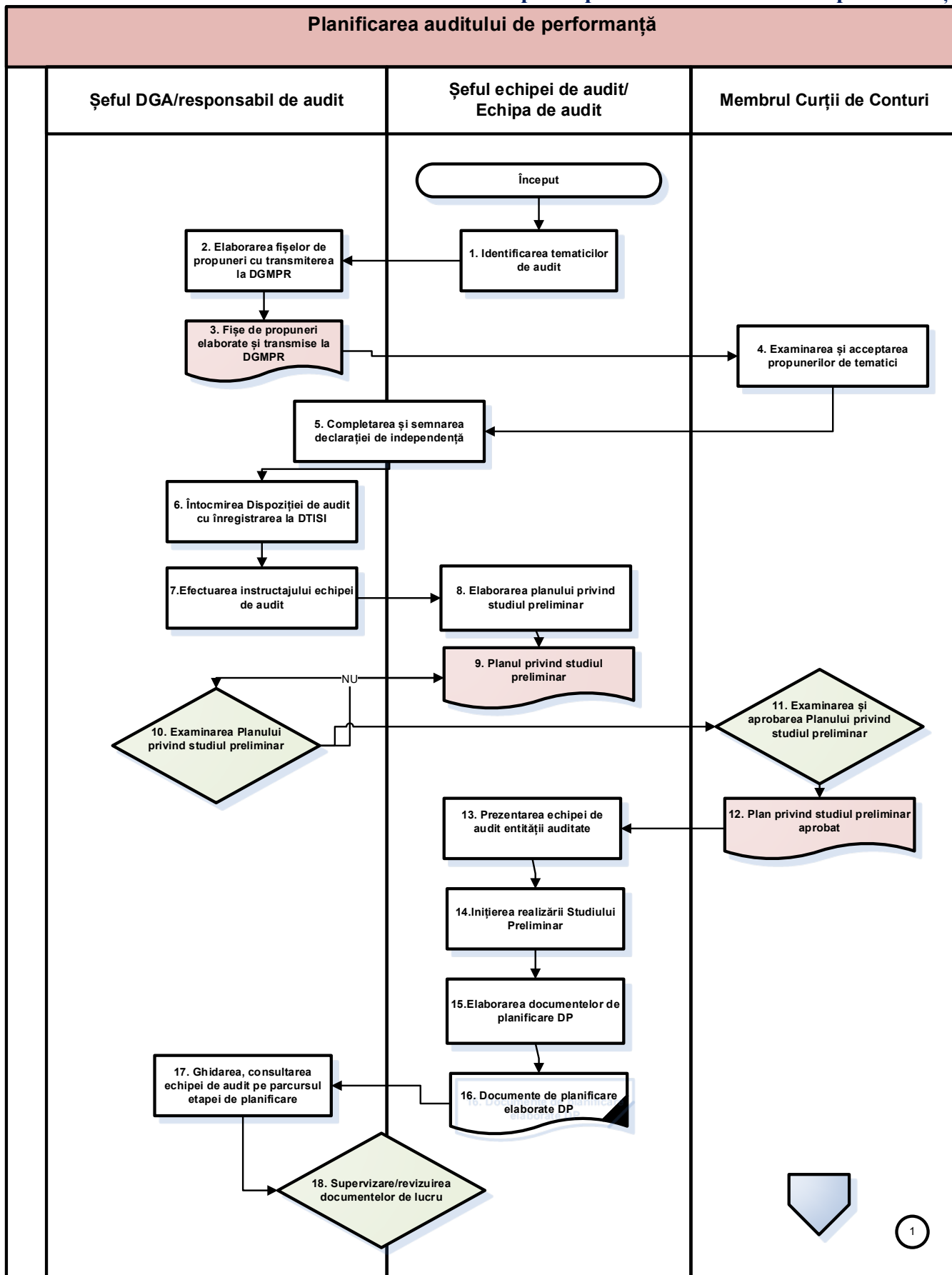
Anexa nr. 1 la Regulamentul privind planificarea anuală și multianuală a activității de audit a Curții de Conturi, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 19 din 01 iunie 2020

Fișa de prezentare a propunerii de misiune de audit al performanței

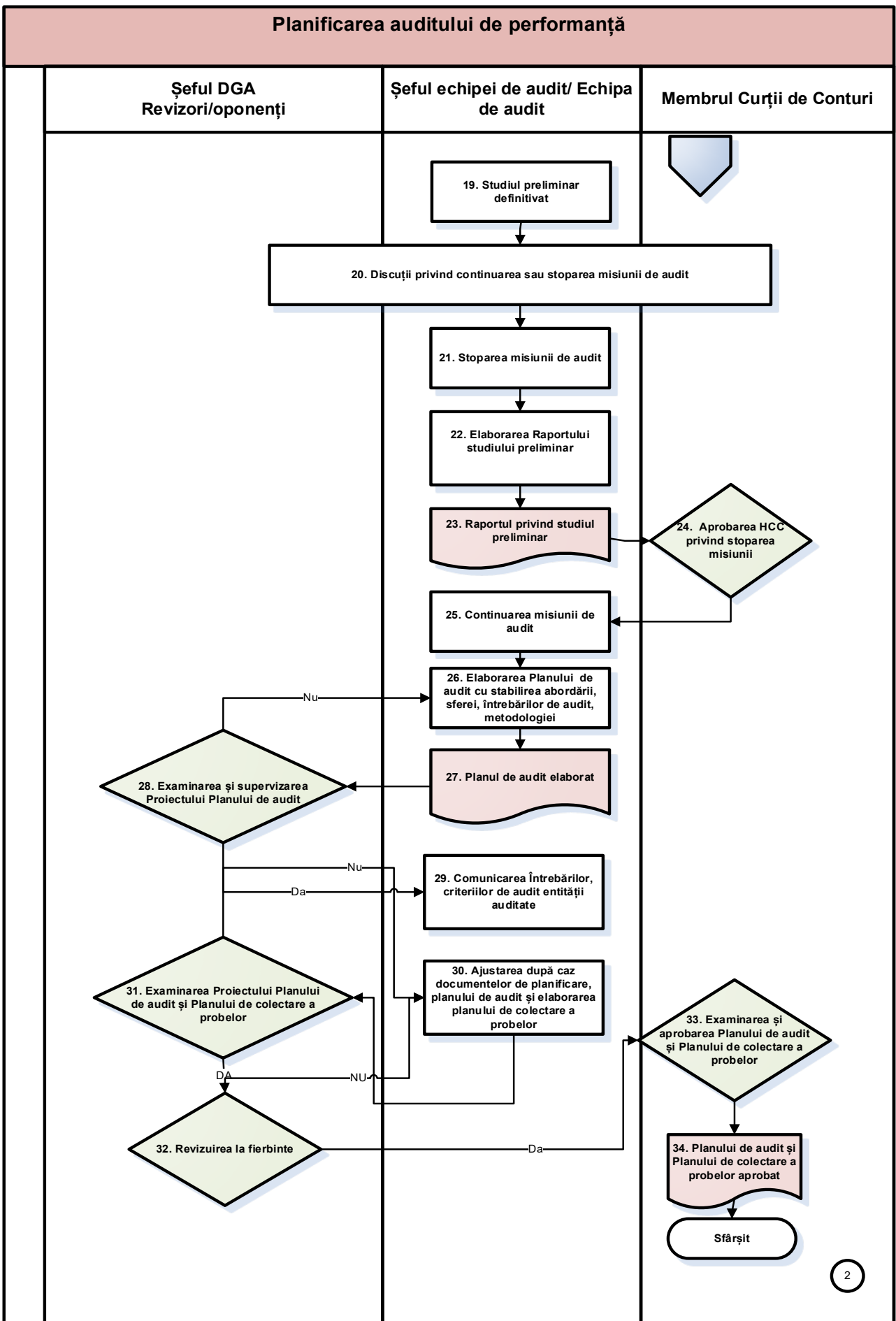
Nr. d/o	Denumire	Explicație
1.	Problema abordată	Se va specifica, pe o jumătate de pagină, conținutul problemei, importanța/semnificația din punct de vedere material și social, precum și cauzele/factorii care au stat la baza selectării acesteia. Descrierea problemei va fi abordată din punct de vedere calitativ și cantitativ: - Calitativ – ce sferă social-economică afectează, precum și impactul problemei asupra societății, sau sferei economice etc. - Cantitativ – valoarea cantitativă a problemei, numărul de persoane/obiecte pe care le afectează, suma alocată proiectului/programului, valoarea posibilă a denaturărilor etc.
2.	Tema misiunii de audit	Tema misiunii de audit care urmează a fi inclusă în Programul activității de audit și realizată
3.	Obiectivul de audit	
4.	Abordarea de audit	Se va descrie succint modalitatea de realizare a misiunii de audit, cum vor fi obținute informațiile și probele relevante (de ex.: atragerea experților, grupuri-țintă, tehnici de audit etc.), cum va fi asigurată atingerea scopului auditului. Inclusiv, vor fi specificate criteriile de audit (bunele practici, indicatorii de performanță etc.)
5.	Impactul scontat al misiunii de audit	Se va indica impactul așteptat al realizării misiunii de audit, dar și efectele asupra societății civile, mass-mediei, cetățenilor, organelor statului etc.
6.	Entitățile auditate	Se specifică entitățile care vor fi supuse auditării și, după caz, cele la care vor fi colectate probe de audit
7.	Perioada auditată	Se specifică perioada care urmează a fi supusă auditării, cu indicarea concretă a anilor care vor fi evaluați
8.	Termenele de realizare a misiunii de audit (planificare, executare, raportare)	Se vor indica termenele de realizare a misiunii de audit, inclusiv: <ul style="list-style-type: none"> • perioada de realizare • etapa de planificare – 40%; • etapa de realizare – 40%; • etapa de raportare – 20%.
9.	Costul estimativ al misiunii de audit	Se vor estima, cantitativ, resursele umane și de timp necesare spre a fi alocate pentru realizarea misiunii de audit, inclusiv costul unei zile/om
10.	Riscurile de audit	Urmează a fi indicate potențialele riscuri aferente realizării auditului
11.	Misiuni de audit anterioare	Se vor indica alte misiuni de audit, în cazul dacă au fost realizate, inclusiv rapoartele auditorului intern, altor ISA

Anexa nr. 6 la Regulamentul privind planificarea anuală și multianuală a activității de audit a Curții de Conturi, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 19 din 01 iunie 2020

Procesul realizării etapei de planificare a auditului de performanță



Sursa: elaborat în baza procesului de audit descris în Anexa nr.4 la Manualul auditului performanței



Sursa: elaborat în baza procesului de audit descris în Anexa nr.4 la Manualul auditului performanței

Exemplul procesului verbal cu privire la instructajul echipei de audit**Proces-verbal***al ședinței de lucru cu privire la instructajul echipei de audit*

_____20__

mun. Chișinău

A prezidat ședința

_____, șeful Direcției generale de audit

Au fost prezenți:

_____, auditor public principal

_____, auditor public superior

ORDINEA DE ZI:

Aducerea la cunoștință echipei de audit specificul desfășurării misiunii auditului

accentul fiind pus pe abordarea următoarelor aspecte, dar nelimitându-se la acestea (din Fișa de prezentare a propunerii de misiune de audit al performanței):

➤ Importanța tematicii auditate pentru Curtea de Conturi, Parlament și societate; care sunt așteptările Curții de Conturi de la această misiune de audit; riscurile din domeniu care au determinat selectarea acestei misiuni

- Tema auditului;
- Întrebarea potențială de audit;
- Abordarea posibilă de audit;
- Sursele criteriilor de audit;
- Entitățile vizate de audit;
- Modalitățile de comunicare cu entitățile auditate;
- Resursele de timp estimative alocate pentru fiecare etapă;
- Procedurile de control a calității, care vor fi utilizate de către responsabilul de audit și șeful echipei
- alte aspecte/probleme relevante identificate de responsabil/echipa de audit.

Alte aspecte, precum:

- asumarea responsabilității privind calitatea documentației de audit;
- respectarea calendarului activității de audit stabilit de către șeful echipei de audit și coordonat cu responsabilul de audit;
- respectarea cerințelor de etică;
- informarea responsabilului de audit, Membrului Curții de Conturi care coordonează activitatea Direcției Generale de Audit, după caz, a altor persoane autorizate cu privire la dificultățile/impedimentele apărute pe parcursul auditului.

Responsabilul de audit:**Echipa de audit:**

Anexa nr. 8
Planul privind studiul preliminar

A P R O B A T:

N.P.

Membrul Curții de Conturi

„_____” _____ 20

COORDONAT:

N.P.,

Responsabilul de audit

„_____” _____ 20

PLANUL
privind studiul preliminar
pentru realizarea auditului performanței cu tema:

(din Programul anual al activității de audit al CCRM)

Întocmit în baza fișei de prezentare a propunerii de misiune de audit al performanței și procesului verbal cu privire la instructajul echipei de audit

Exemple de activități

Nr. ord.	Activitățile/acțiunile ce urmează a fi efectuate	Metodologia aplicată	Perioada	Auditor responsabil
1.	Întâlnirea cu entitățile auditate		13.08	Echipa, Responsabilul de audit, Membrul CC
2.	Întocmirea listei de verificare privind evaluarea Legii deșeurilor, unor Hotărâri de Guvern în ceea ce privește atribuirea obligațiilor Descrierea obiectivelor stabilite în politicile externe/interne, legislația etc..... Analiza structurii instituționale, procesului de conlucrare a actoriloridentificarea posibilelor riscuri privind activitatea acestora	Analiza cadrului legislativ-normativ, inclusiv a actelor normative internaționale Interviarea responsabililor Culegerea informației de la entități.	14.08-04.09	N.P. N.P. N.P.
3.	Descrierea domeniului supus auditului	Studierea și analiza Web site-urilor, publicațiilor, bazelor de date, dacă există, rapoartelor elaborate de entități. Interviuri cu persoanele responsabile	20.08-01.09	N.P. N.P. N.P.

4.	Colectarea informațiilor din practica internațională privind modul de activitate și acțiune în domeniul auditat. Rezultate obținute	Studierea actelor legislative internaționale, informațiilor din site-uri legate de domeniu, rapoarte de audit ale altor ISA.	01.09-10.10	N.P.
5.	Evaluarea nivelului de implementare a indicatorilor stabiliți în Acordul de Asociere la capitolul deșeuri, în Strategia X. Analiza nivelului de adaptare a legislației naționale la cea comunitară. Analiza nivelului de interes a guvernării în ceea ce privește alocarea investițiilor financiare/modernizarea...	Studierea acordurilor/convențiilor internaționale în domeniu, protocoalelor, directivelor, programelor naționale și /convențiilor, precum și analiza alocărilor financiare Interviuri cu persoanele responsabile	11.09-21.09	N.P. N.P. N.P.
6.	Stabilirea abordării de audit Adaptarea/ajustarea temei, obiectivelor și întrebărilor de audit Identificarea criteriilor de audit Identificarea riscurilor de audit și a metodelor de atenuare a acestora	Studierea documentelor, probelor acumulate. Analiza și generalizarea informațiilor acumulate	22.09-01.10	Șeful echipei
7.	Concediu		02.10-16.10	N.P.
8.	Pregătirea unei Matrice de planificare a auditului (vezi Figura nr. 5) care să coreleze întrebările de audit, sursele de probe și procedurile de audit	Elaborarea unui tabel, care va reflecta cele mai importante descoperiri în raport cu întrebarea de audit și criteriile de audit	17.10-25.10	Șeful echipei
9.	Întocmirea Planului de audit	scrierea Planului de audit în conformitate cu structura prevăzută în Anexa la Manual	26.10-15.11	Șeful echipei de comun cu echipa
10.	Listarea lucrărilor necesare și estimarea cerințelor privind resursele și timpul pentru fiecare element	Discuții cu echipa, identificarea responsabililor de fiecare întrebare de audit în dependență de capacitățile acestora	16.11-17.11	Șeful echipei de comun cu echipa
11.	Elaborarea Planului de colectare a probelor	Analiza constatărilor din Planul de audit	18.11-25.11	Șeful echipei de comun cu echipa
12.	Discutarea Întrebărilor, criteriilor, metodologiei de audit cu entitatea auditată		26.11-02.12	Echipa de audit/responsabilii entităților
13.	Controlul calității – revizuirea/ajustarea documentelor elaborate, revizuirea la fierbinte/consultarea cu alte echipe)		03.12-08.12	Echipa de audit/responsabilii din cadrul CC
14.	Înaintarea Planului de Audit și Planului de colectare a probelor responsabilului de audit		10.12	Șeful echipei

1. Perioada de desfășurare astudiului preliminar

(se va indica perioada de la 14.08.20 ___ până la 15.11.20 ___).

2. Perioada de elaborare a Planului de audit și proiectului Planului de colectare a probelor

(se va indica perioada de la 16.11.20 ___ până la 08.12.20 ___)

3. Prezentarea Planului de audit și proiectului Planului de colectare a probelor

(se va indica data prezentării spre examinare 04.12.20__).

4. Componența echipei de audit și semnăturile:

Șeful echipei: _____

Membrii echipei: _____

N.P.: _____

N.P.: _____

N.P.: _____

Anexa nr. 9
Exemplu de documentare a solicitării informațiilor de la entitate

Domnului.....

Director/Șef al.....

SOLICITARE

În temeiul art.31 și art.32 din Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi³⁸ și în conformitate cu Programul anual al activității de audit pe anul, Curtea de Conturi, realizează misiunea de audit al performanței cu tema „din Programul anual al activității de audit” (dispoziția se anexează).

Astfel, în temeiul art.29 pct.(1) și art.36 pct.(2) lit.b) din Legea Curții de Conturi, în scopul înțelegerii domeniului și inițierii studiului preliminar, solicităm respectuos să ne oferiți copiile actelor, documentelor și informațiilor necesare pentru efectuarea auditului performanței, după cum urmează:

(Lista actelor, documentelor și informațiilor va fi stabilită ținând cont de necesitățile auditului)

Acte, documente, informații:

1. ..
2. ..
3. ..

Chestionare de completat:

Aici puteți înainta chestionare ce țin de sistemul contabil, IT, audit intern, după caz. Puteți înainta chestionare adoptate de DVS, ce v-ar ajuta să înțelegeți cât mai bine domeniul auditat.

_____ **Șeful echipei de audit**

_____ **Responsabilul de audit**

³⁸ Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova nr.260 din 07.12.2017

Documentația de audit pentru etapa de planificare (DP)

DP 10.1.

Document de lucru (etapa planificare) nr. 10.1

Acțiunile întreprinse de către entitate aferente recomandărilor înaintate în ultimul Raport de audit executat de către Curtea de Conturi

(Se completează în cazul în care au mai fost misiuni de audit cu aceeași tematică)

Entitatea /domeniul	Entitatea X; Entitatea Y; Entitatea Z
Tipul auditului	Performanță
Tema auditului	
Perioada supusă auditului	2018 – 2020
Scopul misiunii de audit	Analiza acțiunilor întreprinse în baza recomandărilor înaintate
Membrii echipei de audit	N.P., șeful echipei, funcția; N.P., funcția; N.P., funcția
Întocmit de către / data	N.P., funcția/ data
Revizuit de către / data	
<i>Șeful echipei</i>	N.P., funcția/ data
<i>Responsabil de monitorizarea desfășurării și asigurarea calității misiunii de audit</i>	N.P., funcția/ data

Nr. d/o	Conținutul cerințelor și recomandărilor din Hotărârea nr.X din _____	Măsurile întreprinse de către entitate conform corespondenței adresate Curții de Conturi	Riscul/problema isidentificată în auditul precedent a fost diminuat/eliminat?	Concluziile auditorului
	<i>Să asigure îmbunătățirea aspectelor ce țin de ...</i>	<i>Conducerea entității a informat despre ...</i>	<i>Da/nu.....nivelul de atenuare/ce se menține?</i>	<i>Urmează testarea activităților ce țin de aspectul/privind asigurarea ...</i>
1.				
2.				

Exemplu de concluzie: Analizând și generalizând acțiunile întreprinse de către entitate, de la ultima misiune de audit efectuată de către Curtea de Conturi, privind executarea recomandărilor din Hotărârea Curții de Conturi nr. X din _____, se constată menținerea riscurilor/problemelor identificate din misiunea precedentă, ce țin de:

- Menținerea influenței negative a poluanților X asupra regiunii Y;
- Neasigurarea în continuare a calității serviciilor medicale la c apitolul nașterie prematură;
- Problema/riscul 3.....

Respectiv, riscurile/problemele menționate vor fi descrise în Tabelul riscurilor/problemelor (DL 10.5) și vor fi stabilite noi proceduri/acțiuni privind testarea acestora.

DP 10.2

Document de lucru (etapa planificare) nr. 10.2

Analiza subiectului auditat (proiect, activitate, program)

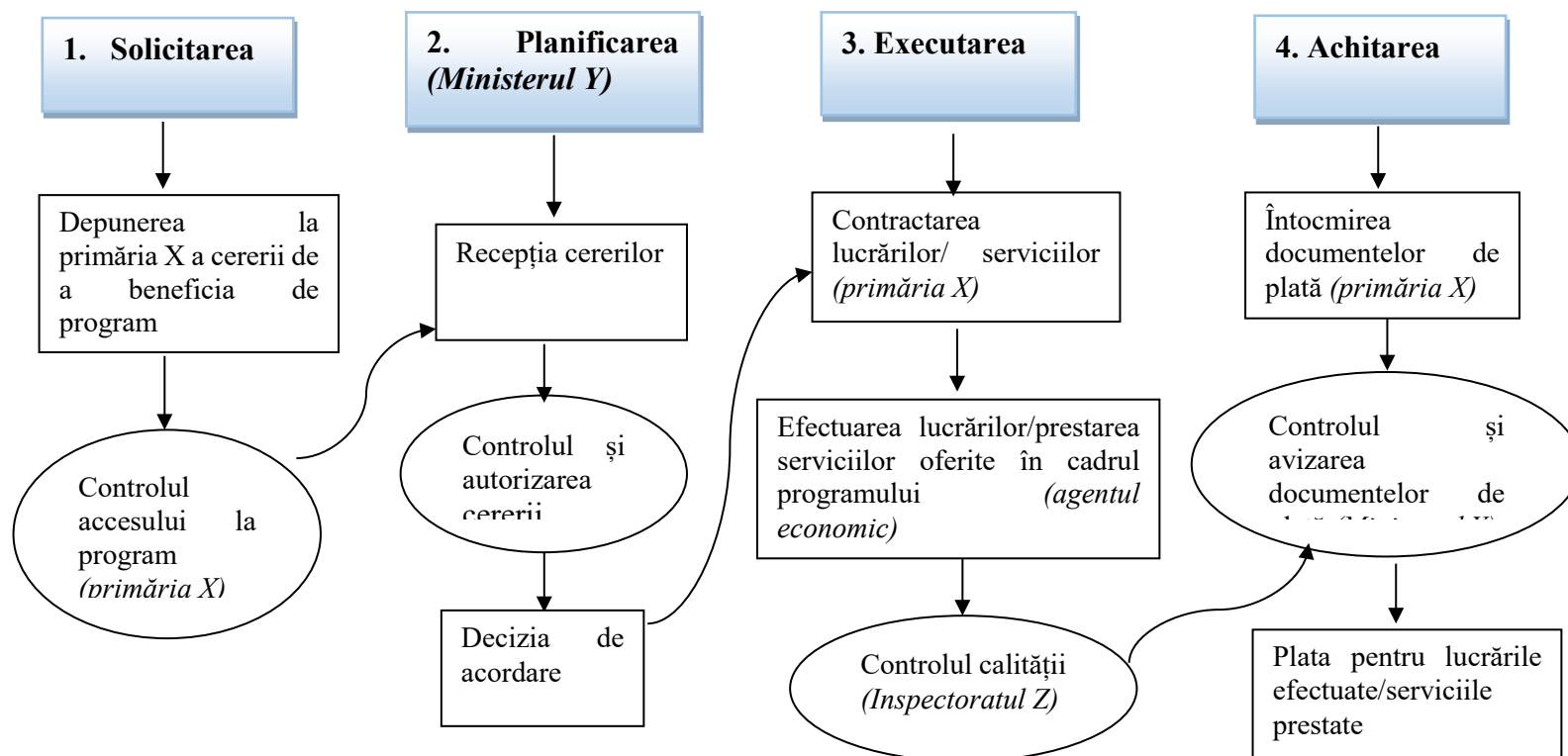
Entitatea /domeniul	Entitatea X Entitatea Y Entitatea Z
Tipul auditului	Performanță
Tema auditului	<i>Din Programul de audit</i>
Perioada supusă auditului	2018 – 2020
Scopul misiunii de audit	Cunoașterea activității și factorilor (riscuri) care ar influența buna desfășurare a acesteia
Membrii echipei de audit	N.P., șeful echipei, funcția; N.P., funcția; N.P., funcția
Întocmit de către / data	N.P., funcția/ data
Revizuit de către / data	
Șeful echipei	N.P., funcția/ data
Responsabil de monitorizarea desfășurării și asigurarea calității misiunii de audit	N.P., funcția/ data

Necesități	Obiective	Intrări	Procese	Ieșiri	Rezultate	Probleme identificate de auditor
<i>Identificarea necesităților în vederea stabilirii obiectivelor. Avem necesități - reale (sociale); - politice; - economice.</i>	<i>Care este scopul programului, obiectivele stabilite pentru perioada auditată?</i>	<i>Care sunt resursele utilizate pentru atingerea obiectivelor (resurse financiare, de personal, echipamente, mijloace fixe, modificări în legislație, reglementări interne, inclusiv privind calitatea rezultatelor)?</i>	<i>Care sunt activitățile, procedurile, sistemele utilizate pentru atingerea rezultatelor programului?</i>	<i>Care sunt serviciile/bunurile obținute/oferte de entitate în urma implementării programului?</i>	<i>Impactul social, economic asupra societății, ca urmare a implementării programului, inclusiv impactul neintenționat.</i>	<i>Factorii interni și externi care pot influența rezultatul.</i>

DP 10.2.1.

Descrierea subiectului auditat
(exemplu/opțional)

Documentul de lucru nr. 10.2.1



Exemplu de concluzie: Urmare analizei detaliate a obiectivelor activității (program/proiect), auditul a identificat unele deficiențe ce ține de lipsa reglementărilor pentru acțiunea..... Totodată, pentru a atinge Obiectivul nr....., există cauze care influențează negativ activitatea entității X/procesului Y. În acest context, auditul va analiza cauzele/evalua factorii de riscuri semnificative și va identifica acțiunile care pot diminua/înlătura problemele existente/riscurile ce pot apărea la capitolele respective. etc.

Problemele/Riscurile principale identificate în urma descrierii programului sunt:

- Riscul
- Problema.....

DP 10.3.

Document de lucru (etapa planificare) nr. 10.3

Analiza cadrului instituțional și legislativ la diferite etape de implementare a subiectului auditat

Entitatea /domeniul	Entitatea X; Entitatea Y; Entitatea Z
Tipul auditului	Performanță
Tema auditului	
Perioada supusă auditului	2018 – 2020
Scopul misiunii de audit	Cunoașterea activităților entităților implicare în gestionarea activității
Membrii echipei de audit	N.P., șeful echipei, funcția; N.P., funcția; N.P., funcția
Întocmit de către / data	N.P., funcția/ data
Revizuit de către / data	
<i>Șeful echipei</i>	N.P., funcția/ data
<i>Responsabil de monitorizarea desfășurării și asigurarea calității misiunii de audit</i>	N.P., funcția/ data

<i>Părțile implicate în realizarea programului</i>	<i>Rolul lor în implementarea programului</i>	<i>Cadrul legislativ-normativ de care se conduce în implementarea programului</i>	<i>Activități realizate în implementarea programului (potrivit obiectivelor stabilite)</i>	<i>Probleme identificate</i>
La planificarea implementării programului/activității/sistemului				
La implementarea programului/activității/sistemului				
La monitorizarea implementării programului/activității/sistemului				
La raportarea și evaluarea programului/activității/sistemului				

Efectuarea testului integral privind implementarea programului/activității/proiectului

Nr d/o	Activitatea auditată	Surse/Criterii	Controalele - cheie <i>(Notă: nu orice activitate are control)</i>	Proba pentru a demonstra implementarea controalelor cheie	Controlul este eficient? (da/nu) Problema identificată
1	Delegarea reprezentantului statului de către fondator	L121/2007 privind ... Art. 7. Atribuțiile organului abilitat cu administrarea și deetatzarea proprietății publice (3) În domeniul administrării proprietății publice, de competența organului abilitat (APP) sînt: e) participarea la administrarea întreprinderilor de stat, a societăților comerciale cu capital de stat ori cu capital de stat și privat, inclusiv în componența consiliilor acestora L 246/2017 art.2: (1) Funcția de fondator al întreprinderii de stat, în numele Guvernului, este exercitată de APP	- Regulamentul privind delegarea reprezentanților în componența Consiliilor de administrație și Consiliile societății - Ordinul privind elaborarea Registrului APP privind membrii desemnați în componența Consiliilor de administrație și Consiliile societății - Întocmirea Registrului	Lipsa Regulamentului Registrul APP privind membrii desemnați în componența Consiliilor de administrație și Consiliile societății	Posibil că controlul cheie era eficient, dacă exista Regulamentul... Existența Registrului nu asigură buna funcționare a criteriului selectat, deoarece APP nu este fondator la toate Î.S.
2					
3					
<p>Concluzie: Urmare elaborării testului integral și analizei detaliate a responsabilităților părților implicate în realizarea activității (program/proiect), auditul a identificat unele riscuri/deficiențe, după cum urmează:</p> <p>Activitatea 1 Riscul de administrare neintegrală și/sau ineficientă a patrimoniului public în cazul nedesemnării membrilor CA, CS și RS în Întreprinderile/Societățile ale căror fondator/deținător de acțiuni nu este APP;</p> <p>Activitatea 2 Lipsa reglementărilor/procedurii scrise pentru acțiunea.....,</p> <p>Activitatea 3 Lipsa conlucrării între entitatea X și Y la capitolul stabilirii responsabilului de înregistrare a cheltuielilor/ de monitorizare a activelor Î.S. Y, etc.</p> <p>Referitor la lucrativitatea controalelor cheie vezi comentariile auditului în Tabel</p>					

...

DP 10.5

Document de lucru (etapa planificare) nr. 10.5

Tabelul problemelor/riscurilor identificate

*(problemele/riscurile identificate sunt generalizate din toate documentele de planificare anterioare)

Entitatea /domeniul	Entitatea X; Entitatea Y; Entitatea Z
Tipul auditului	Performanță
Tema auditului	
Perioada supusă auditului	2018 – 2020
Scopul misiunii de audit	Analiza riscurilor din domeniu
Membrii echipei de audit	N.P., șeful echipei, funcția; N.P., funcția; N.P., funcția
Întocmit de către / data	N.P., funcția/ data
Revizuit de către / data	
<i>Șeful echipei</i>	N.P., funcția/ data
<i>Responsabil de monitorizarea desfășurării și asigurarea calității misiunii de audit</i>	N.P., funcția/ data

Sub-întrebarea de audit	Descrierea riscului/problemei	Factor de risc/ cauzele problemei	Impact/ la ce duce problema?	Riscul/problema urmează a fi analizat? (DA/NU)	Cum ar putea fi riscul/problema atenuată	Controlul-cheie așteptat	Riscul favorizează fraudă? (DA/NU)	Comentariile auditorului despre modul de identificare și acțiunile ce urmează a fi realizate pentru evaluarea riscului
Întrebarea specifică nr. 1 „.....”								
1.1. Sunt calculate conform performanțelor obținute și	1.1.1 Riscul iregularității cheltuielilor privind personalul	Proceduri complicate	Suportarea cheltuielilor exagerate privind personalul	NU	Regulamentul privind salarizarea personalului cu	Fișa postului cu responsabilită	NU	

achitate salariile la timp?					descrierea clară a procedurilor	ți de verificare		
	1.1.2. Riscul.....							
	1.1.3 Riscul.....							
1.2.	1.2.1 Riscul managementul ui neperformant al resurselor umane	Angajarea resurselor care nu sunt necesare	Suportarea cheltuielilor ineficiente/ exagerate privind personalul	Parțial	Strategia resurselor umane cu obiective strategice clare	Ordin privind crearea grupului de lucru privind elaborarea Strategiei și propunerilor de reorganizare	DA	Acest risc a fost identificat în cadrul analizei ordinelor conducerii la organizarea concursurilor pentru funcțiile vacante unde nu au fost stabilite criteriile clare de evaluare; a procedurii netransparente de stabilire a treptelor de salarizare. Acest subiect este prea vast pentru ca auditul să acopere toate aspectele de management care pot influența costul și eficiența activității. Va fi analizată doar Strategia resurselor umane și deciziile managementului luate în ultimul an referitor la necesitățile de personal.
	1.2.2.Riscul.....							
Întrebarea specifică nr. 2 „.....”								
2.1.	2.1. Riscul ca nu toate transferurile financiare să fie verificate/ supervizate	Operațiuni urgente	Pierderea mijloacelor financiare sau calcularea penalităților	DA	stabilirea unui proces automatizat de monitorizare a plăților urgente	Semnătura persoanei reponsabile pe ordinele de plată	NU	A fost identificat în baza interviurilor cu managerii unităților
Întrebarea specifică nr. 3 „.....”								
3.1.	3.1 Riscul distribuției inadecvate a resurselor între instituții și unități, datorită lipsei cooperării interinstituționale	Organizare dispersată geografic; Management descentralizat	Contractarea unor specialiști din afara entității atunci când aceasta are capacități disponibile (specialiști din cadrul entității)	NU	Acord încheiat între entități cu divizarea activităților	Ordin privind numirea responsabililor	DA	A fost identificat în urma discuțiilor cu responsabilii entităților implicate și documentelor ce vizează cooperarea între instituții (ordine, proceduri interne).

Exemplu de Matrice de proiectare a auditului

Vezi subcapitolul 3.4.6

Se completează obligator pentru fiecare întrebare specifică de audit și se prezintă pentru discuții/comentarii entităților auditate la sfârșitul etapei de planificare

Întrebarea specifică	Subîntrebări de audit	Criterii de audit	Dovezi	Metoda de colectare și analiză a datelor
1.Selectarea beneficiarilor de apă potabilă în localitatea X a avut loc într-un mod echitabil?	1.1. Selectarea schemelor prioritare a alimentării cu apă este conform normelor?	Selectarea schemelor este conformă normelor prescrise în ghidul RDWSS.	Solicitări/decizii/ criterii de prioritizare a schemelor selectate Liste aprobate anual cu scheme	Analiza documentației/ informațiilor din sisteme informaționale; Interviuri cu responsabili de proiecte
	1.2.			
2.Au fost suportate costuri pentru construcția rețelei de apă în mod econom?	2.1. Există un sistem de control eficient al costurilor în raport cu cele estimate?	Variația costurilor de construcții față de cele estimate nu trebuie să depășească 10 procente.	Tranzacții financiare, facturi, procese verbale, contracte semnate.	Analiza documentelor bugetare, a celor, ce reflectă cheltuielile și formarea costurilor; Verificarea existenței unui sistem de control al costurilor; Interviuri cu responsabilii din cadrul subdiviziunilor financiare, directorul direcției de proiecte.
	2.2.Au fost analizate costuri de construcții din cadrul structurilor similare pentru a identifica diferența?	Nu trebuie să existe o variație semnificativă a costurilor utilizate în scheme similare din cadrul comunelor sau raionului vecine. Variația costurilor de construcții față de cele estimate nu trebuie să depășească 10 procente.	Bugetul estimat; Date centralizate privind costurile de construcții din cadrul APL Costuri de construcții din jurul localității/raionului.	Analiza cheltuielilor APL; Analiza modului de monitorizare și control al costurilor; Interviuri cu responsabilii direcțiilor finanțe și de proiectare.

Semnături:

N.P. _____
membrul echipei de audit

N.P. _____
Șeful echipei de audit

Întrebări care trebuie formulate înainte de aprobarea Planului de audit**1. Este realizabil acum auditul acestei teme?**

Părțile implicate sunt interesate de această temă? Există riscuri evidente pentru buna gestiune financiară? Perioada și caracterul oportun ale auditului contribuie la schimbare?

2. Va avea auditul vreun impact?

Auditul are potențialul de a produce recomandări practice și poate acesta contribui, astfel, la îmbunătățirea gestiunii financiare?

3. Există un set de întrebări coerente și pertinente?

Întrebările de audit sunt pertinente, iar întrebările secundare derivate din acestea sunt logice?

4. Există o metodologie solidă și practică?

A fost stabilită o metodologie clară pentru a aborda fiecare întrebare secundară care să fie adecvată pentru întrebarea formulată, să permită obținerea unor probe suficiente, pertinente și fiabile și să combine, în mod ideal, tehnici cantitative cu tehnici calitative?

5. Competențele necesare sunt disponibile?

Membrii echipei de audit au suficientă experiență și cunoștințe tehnice? S-a prevăzut utilizarea de consultanți/experti în cazul în care este necesar?

6. Perioada de execuție a auditului este clară?

Au fost stabilite etape-cheie realiste, cum ar fi: începerea și finalizarea activității de audit, inclusiv misiunile, prezentarea rapoartelor de constatări preliminare, elaborarea observațiilor preliminare, perioada procedurii contradictorii, adoptarea raportului de către Curte ?

7. Entitatea auditată a fost informată cu privire la audit?

Întrebările, criteriile de audit și metodologia propusă au fost dezbătute cu entitatea auditată?

8. Riscurile legate de elaborarea raportului de audit pot fi gestionate?

A fost efectuată o analiză a riscului și s-a adoptat o abordare de gestionare a acestuia, în special, atunci când sunt testate noi metode, când trebuie auditate multe entități sau alte instituții, când perioada este una suprasolicitată ?

9. În lumina celor menționate, este indicat ca echipa de audit să propună execuția auditului?

Echipa de audit și conducătorul responsabil trebuie să ajungă la un raționament obiectiv cu privire la fundamentul propunerii de a efectua auditul, ținând cont de răspunsurile la întrebările menționate.

Documente aferente

stopării misiunii de

audit

Avizat de:

Șef Direcție Generală

Aprobat de:

Membru al Curții de Conturi

Raportul privind studiul preliminar aferent auditului performanței cu tema
„.....”

*Raportul studiului preliminar se întocmește în cazul, în care se concluzionează că misiunea de audit nu poate fi continuată și, respectiv, spre deosebire de **Planul de audit**, nu va conține întrebarea de audit, abordarea și sfera auditului, impactul așteptat, perioada de realizare a auditului și alte informații necesare doar pentru continuarea misiunii de audit (revedi subcapitolul 3.3.1).*

Scopul auditului

Scopul auditului a constat în obținerea probelor de audit suficiente și adecvate pentru a susține concluzia generală de audit.... identificarea deficiențelor ce împiedică buna gestionare a domeniului/desfășurare a activităților / dezvoltarea unui sistem managerial calitativ.

Descrierea domeniului auditat

Aici se descrie tematica/ ce reprezintă, pe scurt: importanța, scopul, destinația programului/activității/sistemului, activitățile principale, informațiile financiare/surse de finanțare, legislația și regulamentele externe/interne de organizare/funcționare, obiectivele urmărite pentru subiectul auditului, forma de administrare/subordonare, organigrama cu cadrul instituțional (*poate fi pus ca Anexă*)

Riscurile identificate

Aici se descriu riscurile/problemele identificate în domeniu. Spre exemplu, neatingerea tuturor rezultatelor din Programul X auditat este rezultat al lipsei finanțării. Aceste cauze vor servi ca temei de a stopa misiunea de audit, deoarece nu are sens de pierdut timpul pentru a analiza fiecare rezultat nerealizat, odată ce indicatorul nu a fost finanțat. În acest caz, vom reitera realizarea auditului respectiv pentru o altă perioadă (6 luni, 1 ani), când Programul va fi finanțat, pentru a aprecia obiectiv nivelul de realizare a țintelor propuse în acesta.

Criteriile de audit

Aici se descriu sursele de criterii, iar criteriile de apreciere a performanței propuse și opiniile conducerii entității auditate în privința utilizării acestora la efectuarea auditului se vor plasa într-un tabel, Anexă la Raport (similar anexei la Planul de audit)

Concluzia cu motivele privind stoparea misiunii de audit

Se descrie Concluzia privind decizia echipei de audit de a stopa misiunea cu argumentarea acesteia cu motive clare, care au la bază probe suficiente și relevante.

Echipa de audit:

Aici se pun semnăturile șefului și membrilor echipei de audit.

Anexa nr. 12.2
Nota de argumentare privind stoparea misiunii de audit

Exemplu

Domnului _____
Președintele Curții de Conturi

Direcția Generală _____
(metodologică/care este implicată în planificarea misiunilor de audit)

Notă de argumentare privind stoparea misiunii de audit

Stimate domnule Președinte,

În temeiul art.31 și art.32 din Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi³⁹ și în conformitate cu Programul anual al activității de audit pe anul, Curtea de Conturi, a inițiat misiunea de audit al performanței cu tema „din Programul anual al activității de audit” (dispoziția se anexează).

În scopul înțelegerii domeniului și evaluării obiectivului din Fișa de prezentare a propunerii respectivei misiune de audit, de către echipa de audit a fost inițiat studiul preliminar. Acesta a durat o perioadă de _____ luni, pe parcursul căror s-a constatat că problemele identificate la testarea domeniului ce țin de nu sunt actuale la moment/ au fost analizate în cadrul altei misiuni/au fost atenuate riscurile semnificative legate de problemele respective, cum ar fi.....

Mai detaliat, cele constatate pe parcursul studiului preliminar sunt relatate în Raportul studiului preliminar anexat la Notă.

(se descriu cele constatate de echipa de audit, ce împiedică continuarea misiunii de audit).

Astfel, reșind din concluziile echipei de audit, privind ineficiența continuării misiunii de audit, solicităm adoptarea unei decizii privind stoparea misiunii de audit al performanței cu tema „.....”

Data _____

Întocmit de:

N.P. _____,
Șeful echipei de audit

Avizat de:

N. P. _____,
Responsabilul de audit

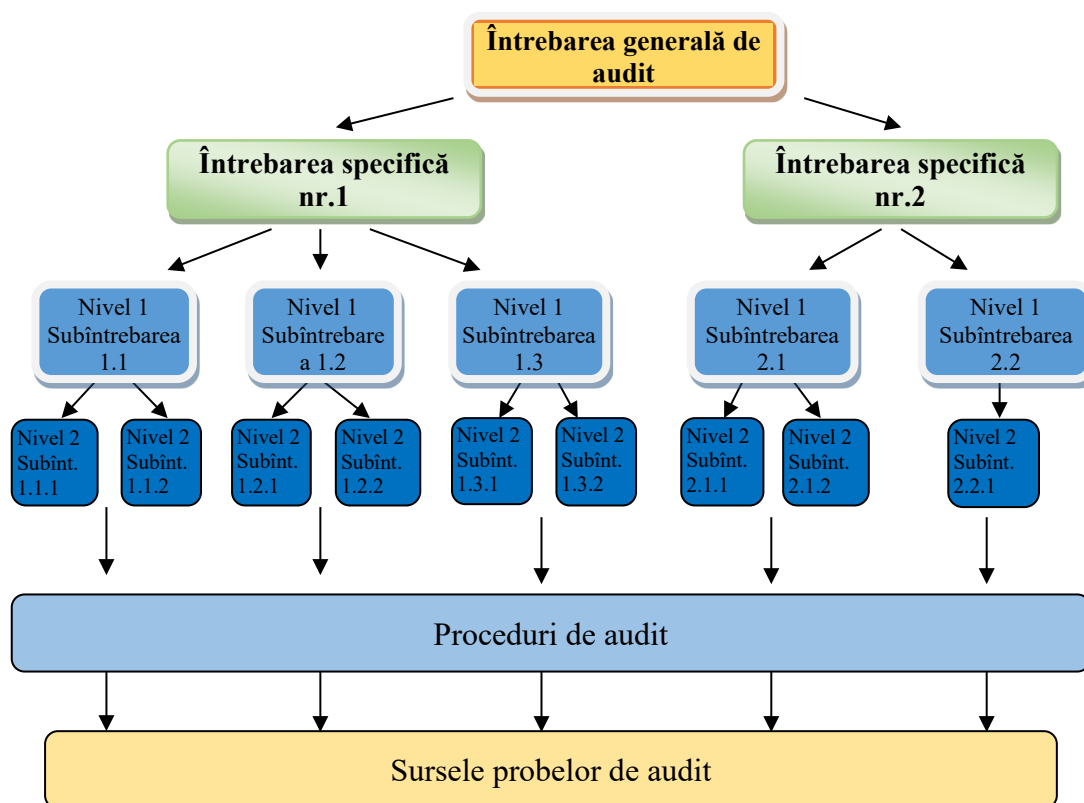
Aprobat de:

N.P. _____
Membrul Curții de Conturi

³⁹ Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova nr.260 din 07.12.2017

Exemplu de reprezentare grafică a modului de formulare a întrebărilor de audit

Numărul, modul de formulare a întrebărilor este individual, în funcție de necesitățile auditului

**Exemplu de întrebări de audit**

Scopul misiunii: De a colecta probe și de a obține informații/date relevante pentru a înțelege cum a fost gestionat Programul de alimentare cu apă și de canalizare a localităților în perioada 2019-2020 de către entitatea X.

Problema: Existența unei creșteri de 20% a cheltuielilor în anul 2020 față de cele din anul 2019 în situația în care volumul lucrărilor/rezultatelor a fost relativ constant, iar creșterile de costuri la manoperă și materiale au fost, potrivit datelor statistice, de doar 5% în perioada dată.

Întrebarea generală de audit:

În ce mod Entitatea X a asigurat economicitatea, eficiența sau eficacitatea în utilizarea fondurilor publice destinate alimentării cu apă și canalizare?

Întrebări specifice: privind atingerea unuia, sau mai multe din principiile de: economicitate, eficiență sau eficacitate în utilizarea fondurilor alocate:

1. Economicitate: *Lucrările de alimentare cu apă și canalizare au fost efectuate cu menținerea unor costuri scăzute de către entitatea X? sau*

2. Eficiență: *Putea entitatea să obțină rezultate mai bune cu resursele puse la dispoziție?, sau*

3. Eficacitate: *Programul de alimentare cu apă și de canalizare a localităților a fost îndeplinit/realizat conform proiectului inițial?*

Mai jos sunt desenate exemple de sub-întrebări pentru întrebările specifice de mai sus. Pe lângă întrebările legate de unul/mai mulți din cei 3 „E”, se formulează de obicei întrebări legate de problemele din domeniu, cum ar fi cele exemplificate în special în capitolele 3.4.2 și 3.4.3.

Întrebarea specifică nr.1.- *Lucrările de alimentare cu apă și canalizare au fost efectuate cu menținerea unor costuri scăzute de către entitatea X?, poate fi divizată în întrebări de nivel I (o unitate după punct):*

1.1. Costurile și perioada efectuării lucrărilor la calitatea solicitată au fost estimate corect?

- 1.2. Atribuirea contractelor de către entitatea X corespunde prevederilor legale?
- 1.3. Plățile pentru alimentarea cu apă și canalizare au fost efectuate ca urmare a verificării respectării termenelor de execuție și condițiilor de calitate a lucrărilor efectuate?
- 1.4. Entitatea a luat măsurile corespunzătoare de monitorizare a derulării contractului de execuție a lucrărilor?

Întrebarea de nivelul I nr.1.1. - Costurile și perioada efectuării lucrărilor la calitatea solicitată au fost estimate corect? se poate diviza în **întrebări de nivelul II** (două unități după punct):

- 1.1.1. Costurile estimate au fost calculate potrivit metodologiei stabilite prin prevederile legale?
- 1.1.2. Perioada pentru efectuarea lucrărilor a fost stabilită corect, având în vedere condițiile climaterice sau alte condiții care pot influența nivelul cheltuielilor la executanții de lucrări?
- 1.1.3. Calitatea solicitată pentru efectuarea lucrărilor putea fi asigurată cu sumele prevăzute?

Întrebarea de nivelul I nr.1.2. - Atribuirea contractelor de către entitatea X corespunde prevederilor legale? se poate diviza în **întrebări de nivelul II**:

- 1.2.1. Valoarea contractelor atribuite s-a încadrat în valoarea estimată?
- 1.2.2. La ce valoare au fost încheiate contracte pentru lucrări similare în statele învecinate?

Întrebarea de nivelul I nr.1.3. - Plățile efectuate pentru alimentarea cu apă și canalizare au fost efectuate ca urmare a verificării respectării termenelor de execuție și condițiilor de calitate a lucrărilor efectuate? se poate diviza în **întrebări de nivelul II**:

- 1.3.1. Recepția/verificarea a fost efectuată de persoane calificate/specialiști?
- 1.3.2. Lucrările au fost finalizate la termenele convenite și planificate?

Întrebarea de nivelul I nr.1.4. - Entitatea a luat măsurile corespunzătoare de monitorizare a derulării contractului de execuție a lucrărilor? se poate diviza în **întrebări de nivelul II**:

- 1.4. Au existat modificări ale contractelor inițiale prin acte adiționale, care au dus la creșterea valorii contractelor și, dacă da, a fost justificată corespunzător necesitatea efectuării lucrărilor suplimentare?
- 1.4.2. Au fost atribuite contracte de lucrări prin procedura de achiziție publică fără publicarea prealabilă a unui anunț de participare pentru lucrări care s-au dovedit a fi necesare, neprevăzute inițial și, dacă da, au fost respectate prevederile legale la aplicarea procedurii de atribuire?
- 1.4.3. Actualizarea, după caz, a valorii contractelor a fost efectuată potrivit prevederilor contractuale?
- 1.4.4. Plățile pentru lucrările real executate au fost făcute în baza situației de lucrări prezentate spre decontare, cu viza dirigenților de șantier?
- 1.4.5. Au fost necesare lucrări de refacere de către contractor a lucrărilor în perioada de garanție, datorită unor vicii ascunse sau executării necalitative a lucrărilor?

Întrebarea specifică nr.2. - Putea entitatea să obțină rezultate mai bune cu resursele puse la dispoziție? se poate diviza în **întrebări de nivelul I**:

- 2.1. Care este situația la APL-uri privind cazurile de refacere de lucrări de către executanți în perioada de garanție?
- 2.2. Au fost efectuate analize la nivelul entității, pentru a stabili cauzele care au generat diferențele dintre raioane privind incidența cazurilor de refacere a lucrărilor, și, în consecință, s-au luat măsuri?
- 2.3. Este stabilită ca și condiție pentru potențialii executanți de lucrări implementarea unui sistem de control al calității lucrărilor executate?
- 2.4. Sunt stabilite clauze penalizatoare pentru neîndeplinirea lucrărilor în termenele stabilite în contractele de execuție în care entitatea are calitatea de autoritate contractantă?

Întrebarea specifică nr.3. - Programul de alimentare cu apă și de canalizare a localităților a fost îndeplinit/realizat conform proiectului inițial? se poate diviza în **întrebări de nivelul I**:

- 3.1. Au existat modificări ale proiectului inițial?
- 3.2. Modificările proiectului inițial s-au datorat unei planificări inițiale nerealiste, obiectivele neputând a fi realizate, ori s-au dovedit a fi nenesare/inoportune?
- 3.3. Au fost atinși parametrii proiectului aprobat, dacă nu, au fost stabilite responsabilitățile potrivit prevederilor din contracte?

Exemple de obiective și întrebări de audit în raport cu abordarea auditului stabilită.

Abordarea auditului	OBIECTIVUL ADECVAT/INADECVAT/SUB FORMĂ DE ÎNTREBARE:
Abordarea orientată pe probleme	<p>TEMA: Protejarea habitatului peștilor</p> <ul style="list-style-type: none"> • Adecvat: Stabilirea faptului de ce departamentul pentru pescuit și mediu nu a aplicat politicile aferente pescuitului și habitatelor. • Neadecvat: Stabilirea faptului cum a eșuat departamentul pentru pescuit și mediu. <p><i>Acest obiectiv nu oferă entității auditate și părților interesate suficiente informații pentru a înțelege de ce se efectuează auditul, care este subiectul și scopul auditului.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Întrebări: <ul style="list-style-type: none"> - De ce departamentul pentru pescuit și mediu nu a aplicat politicile aferente pescuitului și habitatelor? sau - Ce probleme au servit ca impedimente pentru aplicarea politicilor aferente pescuitului și habitatelor de către departamentul pentru pescuit și mediu <p>TEMA: Educație: Elevilor săraci se oferă mai puține ore academice pentru a se pregăti pentru facultate</p> <ul style="list-style-type: none"> • Adecvat: Examinarea faptului de ce liceele publice cu mai mulți elevi săraci și școlile mai mici oferă mai puține cursuri academice. • Neadecvat: Examinați de ce școlile din zonele sărace oferă pregătire profesională în loc să pregătească studenții pentru facultate. <p><i>Acest obiectiv presupune că formarea profesională este o soluție proastă la problema educației elevilor săraci și nu oferă baza pentru a ajunge clar și fără ambiguitate la concluzii relevante.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Întrebarea: De ce liceele publice cu mai mulți elevi săraci și școlile mai mici oferă mai puține cursuri academice?
Abordarea orientată pe rezultate	<p>TEMA: Evaluarea plăților pentru transportul deșeurilor</p> <ul style="list-style-type: none"> • Adecvat: Analiza faptului dacă responsabilii de la Primărie au implementat prevederile cheie privind taxele pentru transport. • Neadecvat: Evaluarea conformității stabilirii taxelor pentru transport cu prevederile ce țin de calcularea acestora. <p><i>Acest obiectiv nu identifică în mod clar cine este auditat sau care este sfera auditului. Obiectivul este vag și generează concluzii ambigue. Este mai mult un audit de conformitate decât un obiectiv de audit de performanță. Un astfel de obiectiv nu îi permite auditorului să facă distincția între problema societății și problema performanței guvernului.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Întrebarea: Responsabilii de la Primărie au implementat prevederile cheie privind taxele pentru transport? <p>TEMA: Utilizarea scăzută a instrumentelor regulatorii în compensarea cheltuielilor agricultorilor</p> <ul style="list-style-type: none"> • Adecvat: Analiza faptului dacă instrumentele de gestionare a riscurilor și a crizelor în sectorul agricol au fost implementate și oferă rezultatele scontate. • Neadecvat: Evaluarea cât de bine instrumentele de gestionare a riscurilor și a crizelor au fost capabile să ofere rezultate în sectorul agricol. <p><i>Acest obiectiv urmărește să finalizeze o analiză orientată către rezultate fără criterii adecvate pentru a cuantifica „cele mai bune rezultate”. Domeniul de aplicare este prea larg și este posibil ca obiectivul să nu fie realizabil.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Întrebarea: Instrumentele de gestionare a riscurilor și a crizelor în suportarea cheltuielilor de către agricultori au fost implementate? Acestea oferă rezultatele scontate?
Abordarea orientată pe sistem	<p>TEMA: Evaluarea utilizării granturilor guvernamentale pentru educație și monitorizarea activităților beneficiarilor de granturi</p> <ul style="list-style-type: none"> • Adecvat: Evaluarea măsurii în care sistemele agențiilor guvernamentale includ controale necesare pentru a monitoriza modul în care beneficiarii de granturi utilizează fondurile. • Neadecvat: Evaluarea dacă agențiile monitorizează beneficiarii granturilor pentru a se asigura că fondurile sunt utilizate în mod corespunzător.

Acest obiectiv nu stabilește în mod clar domeniul de aplicare al revizuirii și introduce subiectivitate în terminologia pe care o folosește, care poate fi dificil de susținut folosind criterii obiective.

• **Întrebarea:** Sistemele de controale ale agențiilor guvernamentale includ controale cheie necesare pentru a monitoriza modul în care beneficiarii de granturi utilizează fondurile?

Evaluarea răspunsului sistemului de management la dezastrul inundațiilor

• **Adecvat:** Evaluarea măsurii în care sistemele de controale și de management ale instituțiilor cu tangență asigură un răspuns suficient de rapid și adecvat la dezastrul inundațiilor.

• **Neadecvat:** Evaluarea faptului dacă ar fi putut luate măsuri suplimentare pentru a răspunde mai eficient la dezastrul inundațiilor.

Acest obiectiv presupune că a existat un răspuns slab și nu specifică ținta auditului, ceea ce face ca acesta să aibă un domeniu de aplicare prea larg.

• **Întrebarea:** Instituțiile cu tangență au creat sisteme de controale/de management care să asigure un răspuns suficient de rapid și adecvat la dezastrul inundațiilor?

Exemple de întrebări în funcție de elementul de performanță auditat și abordarea stabilită

Ce se evaluează?	Abordarea de audit și exemplu de întrebare
<p>Economicitatea Programului*</p> <p>Întrebări care se concentrează pe economie și se adresează costurilor utilizate pentru a atinge rezultatele programului.</p>	<p>Abordarea orientată pe probleme:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Ce factori explică variația costurilor de îngrijire a pacienților în cadrul spitalelor publice?</i> • <i>Este posibil să se reducă în mod echitabil costurile de îngrijire a pacienților?</i> <p>Abordarea orientată pe rezultate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Au fost obținute cele mai bune prețuri pentru serviciile de consultanță?</i> <p>Abordarea orientată pe sistem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Gestionarea de către Minister a programului de sprijin pentru producția de bunuri XY include analizarea și monitorizarea costurilor, inclusiv a celor suportate de consumatori?</i> • <i>Au fost stabilite proceduri care să garanteze că cheltuielile privind transportul ajutoarelor alimentare sunt cele mai mici posibil și sunt mai bune în comparație cu cheltuielile suportate de alți donatori? Sunt aceste proceduri adecvate și aplicate în mod corespunzător?</i>
<p>Eficiența Programului</p> <p>Întrebări care se concentrează pe eficiență și se adresează resurselor utilizate pentru a atinge rezultatele programului.</p>	<p>Abordare orientată pe probleme:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Cum se consideră costurile per loc de muncă în laboratorul creat în contextul parteneriatului public privat pentru personalul transferat din spital în comparație cu personal angajați în funcții similare în laboratoarele private?</i> <p>Abordare orientată pe rezultate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Ar fi putut proiectele să fie executate într-un mod diferit care să fi condus la rezultate mai bune în ceea ce privește respectarea termenelor și calitatea?</i> <p>Abordarea orientată pe sistem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Există proceduri adecvate pentru ierarhizarea în funcție de priorități și pentru selectarea proiectelor de infrastructură în domeniul transporturilor astfel încât să se obțină un impact maxim cu ajutorul fondurilor utilizate din ADR? Sunt adecvate criteriile utilizate și sunt acestea puse în aplicare așa cum s-a prevăzut inițial?</i> • <i>Instituțiile XYZ, care oferă spații în locațiune, dispun și utilizează în mod consecvent, în cadrul procesului decizional, informații de gestiune în ceea ce privește suprafața, starea, gradul de utilizare și costurile aferente spațiilor de birouri?</i>
<p>Rezultatele și eficacitatea programului</p> <p>Întrebări orientate pe rezultatele programului și măsura în care acesta își atinge obiectivele și, prin urmare, pot examina și calitatea implementării programului.</p>	<p>Abordare orientată pe probleme:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Au contribuit proiectele de infrastructură la fluidizarea traficului, reducând, în același timp, durata călătoriei și îmbunătățind siguranța?</i> <p>Abordare orientată pe rezultate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>În ce măsură programele internaționale de ajutor alimentar școlar urmează bunele practici stabilite de Uniunea Europeană?</i> • <i>Au avut programele de sprijin pentru pensionarea anticipată a fermierilor vârstnici și pentru instalarea tinerilor agricultori un impact pozitiv evident în ceea ce privește modernizarea și viabilitatea economică a exploatațiilor agricole din zonele defavorizate?</i> <p>Abordare orientată pe sistem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>În ce măsură sistemele și procedurile de management au permis să răspundă suficient de rapid și relevant la dezastre?</i> • <i>Ministerul responsabil a elaborat și a pus în aplicare în mod corespunzător măsuri adecvate pentru monitorizarea și limitarea impactului producției de ciment asupra mediului?</i> • <i>În justificarea deciziei de finanțare, a efectuat entitățile XY o evaluare adecvată a necesităților și a posibilelor avantaje generate de programul pentru prevenirea îmbolnăvirilor de cancer?</i>
<p>Analiza prospectivă</p> <p>Întrebările oferă analize sau concluzii despre evenimentele care pot avea loc cu posibilele măsuri pe care entitatea auditată le poate lua ca să evită</p>	<p>Abordare orientată pe probleme:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Cu ce provocări se poate confrunta întreprinderea municipală când va iniția activitatea de colectare separată a deșeurilor în următorii 5 ani?</i> <p>Abordare orientată pe rezultate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Cum ar putea afecta regulile noi propuse în contractul de dezvoltare a sistemului informațional accesibilitatea la informațiile necesare?</i>

evenimentele ce pot afecta economia, eficiența sau eficacitatea.

Controalele cheie

Întrebările se referă la evaluarea sistemului de controale aplicate de entități pentru a oferi o asigurare cu privire la economicitatea, eficiența și eficacitatea gestionării domeniului auditat și la performanța rezultatelor atinse.

Abordare orientată pe rezultate:

• În ce măsură controalele cheie stabilite ajută la asigurarea atingerii **rezultatelor dorite**?

Abordare orientată pe sistem:

• În ce măsură se asigură Ministerul Muncii că programele sale de formare **profesională sunt valide, de încredere și complete**?

Conformitatea

Întrebările se referă la respectarea criteriilor stabilite de legislație, contracte, acorduri și alte cerințe ce pot afecta economia, eficiența și eficacitatea (proceduri de achiziții, protecția calității, cantității, costului serviciilor produse și livrate etc.)

Abordare orientată pe probleme:

Care au fost împiedimentele pentru realizarea în timp a lucrărilor de restabilire a porțiunii de drum X?

Abordare orientată pe sistem:

• În ce măsură proiectele realizate de Agenția X finanțate în cadrul Programului Guvernului „...cu privire la reconstrucția drumului național.....” au corespuns **cerințelor de eligibilitate stabilite** pentru acest Program?

* prin Program se subînțelege proiect, activitate ș.a/subiectul auditat.

Sursa: echipa de revizuire a manualului, în baza exemplurilor altor ISA

Anexa nr. 16
Exemple de descriere a domeniului de aplicare/sferei de audit

TEMA AUDITULUI	DOMENIUL DE APLICARE A AUDITULUI
<p>Calitatea aerului în Republica Moldova.</p> <p>Raportul auditului de mediu al Curții de Conturi a Republicii Moldova, a.2017.</p>	<p>Auditul a inclus studierea politicilor și sistemului de management de mediu în domeniul aerului, per ansamblu, precum și pe fiecare componentă în parte. Echipa de audit a examinat probele de natură analitică și documentară, colectate de la Ministerul Mediului, Ministerul Sănătății, Inspectoratul Ecologic de Stat, Serviciul Hidrometeorologic de Stat, Centrul de Sănătate Publică, Oficiile de mediu, Agenția Națională de Transport Auto, Inspectoratul General al Poliției. Concomitent, au fost efectuate vizite în teren și observații fizice la 4 agenți economici care desfășoară activități generatoare de emisii poluante în aerul atmosferic amplasați în mun. Chișinău și r. Rezina. Perioada auditată a cuprins anii 2014-2016.</p> <p><i>Totodată, sfera auditului nu a cuprins toate aspectele și problemele ce țin de protecția aerului atmosferic în Republica Moldova în diferite domenii cum ar fi agricultura și unele domenii din economia națională, fiind abordate cele mai semnificative activități cu impact major asupra calității aerului precum: industrie, transport, ș.a..</i></p>
<p>Protejarea habitatului peștilor din Raportul de primăvară 2009 al comisarului pentru Mediu și dezvoltarea durabilă.</p> <p>Raportul Biroul Auditorului General din Canada, 2009.</p>	<p>Auditul a inclus Administrația Protecției habitatului peștilor; prevederile de prevenire ale poluării din Legea pescuitului și cele două politici (Politica Habitat și Conformitatea și Politica de aplicare) care stabilește intențiile guvernului referitor la aceste prevederi. Auditul a inclus politicile, programele și activitățile de pescuit și programul oceanelor și anumite aranjamente cu alții care susțin ajustările/punerea în aplicare a acestor prevederi.</p> <p><i>Auditul nu s-a concentrat pe evaluările de mediu solicitate prin Legea privind evaluarea mediului care pot fi efectuate la eliberarea autorizațiilor în conformitate cu prevederile Legii pescuitului.</i></p>
<p>Gestionarea extinderii Programului Academiiilor.</p> <p>Raportul Auditului Național Office Marea Britanie, 2012.</p>	<p>Auditul a evaluat Implementarea de către Departamentul de Educație a extinderii programului din mai 2010 și relevanța cadrului de finanțare și supravegherea în sectorul academic (inclusiv academiile înființate înainte de mai 2010). Extinderea era încă într-o fază incipientă și existau date limitate ce vizau tendințele cu privire la performanța școlilor din punct de vedere academic, odată cu aderarea la programul extins. Auditul a examinat acest aspect al performanței academiilor ca parte a viitorului program <i>valoare pentru bani</i>.</p> <p><i>Raportul nu a acoperit finanțarea capitalului și nici nu a evaluat în profunzime impactul extinderii finanțelor sau serviciilor autorităților locale.</i></p>
<p>Managementul Reclamațiilor Consumatorilor.</p> <p>Raportul Biroul Auditorului General din Botswana, 2008.</p>	<p>Auditul sa concentrat pe activitățile întreprinse de Oficiul pentru Protecția Consumatorului pentru a gestiona plângerile consumatorului în perioada 2003-2006. Acoperirea auditului a fost la nivel național.</p> <p><i>Date aferente plângerilor consumatorilor pentru perioada 2003-2004 nu au fost disponibile.</i></p>

Exemple de descriere a metodologiei de audit în Raportul de audit

<p>Obligațiile de reciclare a ambalajelor; 2018, ISA India. <i>La executarea acestui audit, echipa de audit a folosit o serie de metode de colectare și analiză a informațiilor care includ:</i></p>	<p>Testarea virusului Corona. Ce s-a întâmplat primăvara, 2019, ISA Olanda. <i>La executarea acestui audit, echipa de audit a folosit următoarele metode de colectare și analiză a datelor:</i></p>
<p>1. Interviuri cu părțile interesate pentru a înțelege punctul lor de vedere cu privire la scopul schemei, performanța acesteia, nivelul de fraudă și eroare prezente, și a supravegherii guvernului asupra acestuia.</p>	<p>1. Interviuri. Am purtat discuții cu părțile implicate: Ministerul VWS, membri ai echipei de gestionare a focarului, Grupul operativ de diagnosticare moleculară, LCDK, serviciile de sănătate municipale și regionale, trimisul special al guvernului și 22 de manageri și profesioniști de îngrijire din diferite organizații profesionale, instituții de îngrijire și laboratoare, pentru a înțelege care au fost capacitățile, condițiile de testare, cum au influențat factorii exteriori asupra testărilor efectuate (reacția/cererea cetățenilor, livrarea testelor, accesul la teste).</p>
<p>2. Observarea directă a sistemului IT cu privire la raportare cantității ambalajelor gestionat de Agenția de Mediu, pentru a înțelege modul în care sistemul funcționează și este monitorizat.</p>	<p>2. Observarea directă. Pentru a realiza investigația noastră, am vizitat laboratoare și am vizualizat capacitatea acestora și numărul de testelor în stoc.</p>
<p>3. Analiza conținutului legislației, documentelor de politici, notelor informative ale departamentelor, rapoartelor de audit, rapoartelor operatorilor economici, pentru identificarea criteriilor adecvate și informațiilor utile cu privire la modul de gestionare a ambalajelor.</p>	<p>3. Analiza documentației. Am studiat conținutul documentelor relevante emise de Ministerul VWS, RIVM și Task Force de Diagnostic Molecular, îndrumările și procedurile de utilizare a testelor în raport cu cerințele stabilite de guvern.</p>
<p>4. Analiza statistică a Bazei Naționale de Date privind Deșeurile de Ambalaje pentru a determina numărul de companii înregistrate și acreditate, valoarea veniturilor raportate ca fiind generate prin sistem și tendințele ponderii ambalajelor reciclate.</p>	<p>4. Realizarea sondajelor. În cooperare cu organizațiile profesionale relevante, am realizat un sondaj în rândul medicilor generaliști pentru a înțelege complexitatea procedurilor legate de realizarea testelor.</p>

Proces verbal cu privire la întocmirea interviului
realizat cu responsabilii din cadrul Entității Y

Data interviului:

Locul:

Participanți:

Reprezentanții Curții de Conturi:

Reprezentanții entității auditate:

Scopul interviului:

Informația obținută:

- ---
- ----
- ----
- ----

Concluzii:

Acțiunile ulterioare necesare:

Elaborat de:

Data:

Revizuit de:

Data:

Contrasemnat
(reprezentantul entității)

Data:

Indicele DL (în Mapa D-Z, Anexa nr.):

Anexă la Document de lucru _

Proces verbal cu privire la efectuarea vizitei la fata locului

Data interviului:

Locul:

Participanți:

Reprezentanții Curții de Conturi:

Reprezentanții entității auditate:

Scopul vizitei:

Informația obținută:

- ---
- ----
- ----
- ----

Concluzii:

Elaborat de:

Data:

Revizuit de:

Data:

Contrasemnat
(reprezentantul entității)

Data:

Indicele DL (în Mapa D-Z, Anexa nr.)

Riscurile de audit într-un audit de performanță și modul de atenuare a acestora

RIScul DE AUDIT	IMPACTUL RISCULUI	ATENUAREA RISCULUI DE AUDIT
Concluzia incorectă și incompletă	Auditorii ajung la concluzii de audit incorecte sau incomplete și fac recomandări care nu sunt concentrate pe aspectele necesare sau adecvate. Acest lucru poate apărea ca urmare a numeroși factori, cum ar fi o evaluare inadecvată a probelor și nerespectarea procedurilor de audit adecvate și necesare.	- Monitorizarea evaluării probelor; - Supervizarea constatărilor de audit, identificarea celor 4 elemente
Informația dezechilibrată	Auditorii eșuează să includă și să evalueze dovezi contrare, să identifice în mod clar dacă se raportează la criteriile sau la bunele practici. Nu sunt discutate realizările entității auditate și nu sunt dezvăluiți factorii care contribuie la deficiențele identificate. De exemplu, deficiențele sunt evidențiate fără a explica provocările sau constrângerile sub care operează entitatea sau performanța entității auditate este evaluată fără referire la standarde acceptabile	- Supervizarea misiunii prin discuții cu șeful de echipă; - Acumularea informațiilor suplimentare; - Efectuarea analizelor suplimentare.
Valoarea adăugată ca rezultat al auditului este limitată sau nu este accesibilă pentru utilizatori	Auditorii nu reușesc să furnizeze noi informații sau cunoștințe din audit. Mai exact, auditorii nu adaugă noi perspective analitice (mai ample sau mai minuțioase) sau nu fac informațiile accesibile pentru diferite părți interesate.	- Supervizarea misiunii; - Identificarea cauzelor de către supervisor; - Implicarea și acordarea suportului echipei de audit.
Deficiențe în obținerea informației calitative	Auditorii nu au acces sau au acces limitat la informațiile necesare. În plus, este posibil ca informațiile să nu corespundă standardelor de calitate (adică datele nu sunt de încredere). Deoarece constatările și concluziile auditului se bazează în mare măsură pe calitatea informațiilor și pe datele colectate, este esențial să se evalueze riscul de a nu avea acces la informații și date calitative la planificarea și desfășurarea auditului.	- Implicarea conducerii entității; - Înaintarea întrebărilor provocatoare către responsabili (d.e.: în ce mod informațiile date vă asigură încrederea în date; cereți descifrarea informațiilor; comunicați cu părți terțe, ș.a.)
Analiza insuficientă	Auditorii nu efectuează suficiente analize din cauza lipsei de expertiză, criteriile de audit sau acces la informații.	- Acordarea atenției cuvenite în timpul etapei de planificare la criteriile corecte, informație veridică și completă.
Omiterea informației sau argumentelor relevante	Auditorii nu identifică toate problemele cheie în etapa de planificare care vor fi acoperite în timpul auditului, nu iau în considerare probele relevante sau nu iau în considerare argumentele importante în concluziile auditului.	- Supervizarea lucrului de audit; - Atragerea atenției asupra întrebărilor de audit și modului în care se va putea răspunde la ele.
Prezența fraudei, abuz de resurse și/sau practici neregulate	Auditorii nu evaluează dacă riscul de fraudă este semnificativ în contextul obiectivelor auditului și/sau nu comunică cu promptitudine fraudele și neregulile.	- Dacă există fraudă, urmarea de către auditor a procedurilor ISA cu privire la riscurile de fraudă.

Avizat de:

Șef Direcție Generală

Aprobat de:

Membru al Curții de Conturi

Planul de audit

I. Sinteza (ce domeniu/activitate se va audita?)

Acest compartiment trebuie să cuprindă:

1.1 Motivele pentru care este efectuat auditul

Acest paragraf include:

- Tema auditului (*din Programul anual al activităților de audit*);
- Motivele care au dus la alegerea temei auditului sunt formulate în mod clar; Importanța auditării domeniului din punct de vedere social/economic/politic.

1.2 Contextul auditului

Aici se descrie tematica/ ce reprezintă, pe scurt: importanța, scopul, destinația programului/activității/sistemului, activitățile principale, informațiile financiare/surse de finanțare, legislația și regulamentele externe/interne de organizare/funcționare, obiectivele urmărite pentru subiectul auditului, forma de administrare/subordonare, organigrama cu cadrul instituțional (*poate fi pus ca Anexă*).

1.3 Scopul auditului

Scopul auditului constă în obținerea probelor de audit suficiente și adecvate pentru a susține concluzia generală de audit..... identificarea deficiențelor ce împiedică buna gestionare a domeniului/desfășurare a activităților / dezvoltarea unui sistem managerial calitativ;

II. Întrebările de audit

În rezultatul studiului preliminar de audit, reieșind din deficiențele și riscurile identificate, ținând cont de resursele auditului, se propune **Întrebarea generală a auditului...**, Aceasta este divizată în următoarele întrebări specifice de audit (2-4 întrebări):

- 1.
2. etc

Sunt explicate pe scurt motivele care au dus la alegerea întrebărilor de audit, precum și cele care au generat excluderea altor posibile întrebări de audit (*vezi subcapitolul 3.4.2*)

III. Cum se vor obține răspunsurile

3.1 Abordarea de audit

Abordarea auditului trebuie formulată în mod clar, și anume: să definească gradul de prioritate care trebuie acordat auditului direct al performanței, punându-se, inițial, accentul pe realizări și pe efecte. Abordarea generală de audit va fi orientată pe probleme/pe rezultate sau pe sistem, sau va fi utilizată o combinație a acestora (*vezi subcapitolul 3.4.1*)

3.2 Domeniul de aplicare a auditului (Sfera de audit) va cuprinde perioada...

Cine sunt cei responsabili? (se descrie entitatea/entitățile care sunt responsabile de gestionarea programului, procesului, proiectului sau activitatea specifică).

Unde? - Până unde se va întinde auditul? (întinderea geografică, numărul locațiilor)

Ce perioadă? Se menționează clar perioada ce va fi auditată. De asemenea, sunt indicate domeniile care au fost luate în considerare pentru a fi incluse în sfera auditului, *dar care au fost respinse* (ex.: din cauză că ar necesita prea mult timp sau că nu ar prezenta un interes suficient)

Când se va desfășura studiul? Se determină perioada de timp necesară pentru desfășurarea auditului (perioada de executare de la până la
perioada de raportare de la până la). (vezi subcapitolul 3.4.3)

3.3 Criteriile de audit

Aici poate fi redată o descriere a criteriilor de audit (vezi subcapitolul 3.4.4), în baza cărora urmează a fi apreciată situația reală. Acestea se formulează în mod clar, indicând prevederile din legislația aplicabilă, extrase din ordine/instrucțiuni, activități din practica internațională. Criteriile și sursele acestora se sintetizează într-un tabel, de comun cu întrebările de audit formulate aferent criteriilor și metodologia de audit, după care se comunică entității auditate. Tabelul cu criteriile va fi expus în Anexa la Planul de audit. (vezi mai jos Anexa la Plan).

3.4 Metodologia de audit

Un scurt paragraf este dedicat descrierii modului de colectare și de analiză a datelor din cadrul auditului pentru a răspunde la întrebările de audit (vezi subcapitolul 3.4.5). Metodele utilizate de colectare a probelor de audit vor fi relatate și în Planul de lucru corespunzător fiecărei întrebări de audit.

IV. Domeniul auditat și riscurile pentru buna gestiune, vulnerabilitățile

4.1 Înțelegerea domeniului auditului. Problemele/riscurile identificate preliminar

Se structurează conform ierarhiei întrebărilor de audit. Aici se specifică principalele probleme pentru buna gestiune a domeniului, identificate în cadrul studiului preliminar și sintetizate din documentele de lucru de planificare DP 10.1-10.5 (din Anexa nr.10) și cauzele identificate. Pentru fiecare problemă descrisă se face referință la DP 10.5 (*de ex. Riscul/problema nr. 1.1*). La sfârșitul fiecărui paragraf, auditorul va descrie acțiunile, pe care le planifică să le realizeze la etapa de executare, în raport cu problemele/riscurile descrise, în scopul evaluării riscurilor, colectării probelor de audit și oferirii răspunsurilor la întrebările de audit.

4.2 Importanța cunoașterii problemelor pentru buna gestiune a domeniului

D.E.: Din câte s-a observat, autoritățile abilitate cu atribuții conexe în domeniu au depus eforturi care să contribuie la dezvoltarea domeniului vizat și asigurarea unui mediu mai curat pentru populație. Totodată, eforturile depuse, nu produc efectul așteptat ceea ce, per ansamblu, împiedică atingerea indicatorilor de rezultat prin care s-ar aprecia durabilitatea și impactul pozitiv pentru mediu și societate.

Astfel, rezultă că numai o gestionare adecvată a domeniului va permite mobilizarea factorilor de decizie, elaborarea și aplicarea mecanismelor de funcționalitate a sistemului și asigurarea durabilității pentru atingerea rezultatelor așteptate.

4.3 Relevanța auditului

Aici se va descrie importanța domeniului auditat pentru cetățeni și impactul asupra sănătății/vieții /mediului

4.4 Impactul așteptat

D.E.: Echipa de audit consideră că prin realizarea auditului performanței în acest domeniu se va realiza o analiză amplă și complexă a domeniului, prin prisma evaluării problemelor din domeniu. Vor fi evidențiate bunele practici în domeniu, implementate de statele dezvoltate, care pot servi drept sursă de soluție fiabilă, adaptată la necesitățile și contextul național. Totodată, se vor identifica punctele

slabe ale sistemului și se vor propune măsuri de fortificare a capacităților instituționale, inclusiv ajustarea actelor normative, dacă aceasta va fi relevant.

Rezultatele auditului performanței vor fi adresate părților interesate (Comisia UE, Parlament, Guvern, societatea civilă APC, APL, agenților economici, cetățenilor) care promovează reformele și își exprimă dreptul de a se încredința că actorii implicați în promovarea și realizarea politicii în domeniul ----- vor îndeplini în termene rezonabile acțiunile asupra cărora și-au asumat angajamentul, iar dezvoltarea domeniului va aduce beneficii și va diminua impactul negativ asupra mediului și nu va afecta sănătatea cetățenilor.

Printre impactul așteptat poate fi modul de influențare a viitoarelor politici și programe, posibilitățile de economisire a mijloacelor financiare, fortificarea capacităților instituționale, ajustarea actelor normative și preluarea bunelor practici, etc.

Recomandările oferite de către audit vor contribui la promovarea spiritului de responsabilizare în implementarea principiilor buneii guvernări, asigurând o implicare în dezvoltarea performantă a domeniului auditat.

V. Resursele prevăzute și perioada de elaborare a Raportului de audit

5.1 Membrii echipei de audit, responsabilii de executarea și monitorizarea auditului

În conformitate cu Programul anual al activității de audit pe anul __, și în temeiul Dispoziției nr. __ din _____, în perioada 01.08.20__ – 15.11.20__ echipa de audit, constituită din 2 persoane, a efectuat studiul preliminar pentru realizarea auditului de performanță în domeniul _____. Planul de audit va fi prezentat pentru revizuirea la fierbinte grupului de revizuire și ulterior pentru aprobare șefului Direcției generale metodologie, planificare și raportare și, respectiv, membrului Curții de Conturi.

Totodată, pentru efectuarea auditului, în baza Dispoziției sunt delegate următoarele persoane:

- *Persoanele desemnate* pentru efectuarea auditului, inclusiv șeful echipei de audit (responsabil de executarea și coordonarea misiunii) (numele, funcția)

- *Responsabilul de audit* (monitorizarea desfășurării și asigurarea calității misiunii de audit) (numele, funcția)

Executarea auditului se prevede a fi realizată în perioada 25.07.20__ -20.09.20__ cu participarea a 5 membri a echipei de audit cu 540 zile om per total.

Graficul desfășurării auditului

Nume, prenume	Funcția	Responsabilitatea	Data inițierii	Data finalizării	Zile conform normelor	Zile estimat (posibilități reale)	Zile realizate
ETAPA DE EXECUTARE							
N.P.	Șefa echipei de audit, Auditor public superioară	Întocmirea documentelor de audit	26.09.2022	02.11.2022	40	38	28
N.P.	Auditoare publică	Întocmirea documentelor de audit	26.09.2022	02.11.2022	40	38	28
N.P.	Auditoare publică	Întocmirea documentelor de audit	26.09.2022	02.11.2022	40	38	28
N.P.	Auditoare publică	Întocmirea documentelor de audit	26.09.2022	02.11.2022	40	38	28
N.P.	Auditoare publică	Întocmirea documentelor de audit	26.09.2022	02.11.2022	40	38	28
N.P.	Șefa echipei de audit	Revizuirea documentelor de audit	27.10.2022	04.11.2022	5	7	7

N.P.	Șefa DGA II	Revizuirea documentelor de audit	27.10.2022	041.2022			
ETAPA DE RAPORTARE							
N.P.	Șefa echipei de audit	Întocmirea Notelor informative pentru componentele auditate	07.11.2022	08.11.2022	5	2	2
N.P.	Auditoare publică superioară	Întocmirea Notelor informative pentru componentele auditate	07.11.2022	08.11.2022	5	2	2
N.P.	Auditoare publică superioară	Întocmirea Notelor informative pentru componentele auditate	07.11.2022	08.11.2022	5	2	2
N.P.	Auditoare publică superioară	Întocmirea Notelor informative pentru componentele auditate	07.11.2022	08.11.2022	5	2	2
N.P.	Auditoare publică superioară	Întocmirea Notelor informative pentru componentele auditate	07.11.2022	08.11.2022	5	2	2
N.P.	Șefa echipei de audit	Revizuirea Notelor informative	09.11.2022	10.11.2022	3	2	2
N.P.	echipa de audit	Consolidarea Raportului de audit	11.11.2022	15.11.2022	75/5	25/5	25/5
N.P.	Șefa DGA II	Revizuirea Raportului de audit consolidat	16.11.2022	18.11.2022			
Aducerea la cunoștință conducerii entității auditate a rezultatelor preliminare ale auditului			21.11.2022	25.11.2022	15	25/5	20/5
Redactarea proiectului de Raport luând în considerație propunerile și obiecțiile parvenite de la entități			28.11.2022	29.11.2022	15/5	10/5	10/5
Prezentarea Raportului pentru examinare în ședința Plenului Curții de Conturi			12.12.2022	16.12.2022			
Ședința în plen				20.12.2022			
TOTAL zile/om					540/5	449/5	316/5

5.2 Riscurile de audit și modul de atenuare a acestora

Sunt identificate riscurile majore privind neprezentarea raportului de audit la termenul cerut și în limita resurselor prevăzute, impactul potențial al acestora, precum și se descriu într-un tabel activitățile ce urmează a fi întreprinse pentru gestionarea fiecărui risc (vezi subcapitolul 3.4.7, Tabelul de atenuare a riscurilor (Anexa nr.19)).

VI. Comunicarea cu entitățile

Se va preciza faptul dacă întrebările și criteriile de audit au fost dezbătute cu personalul de conducere al entității auditate în cadrul studiului preliminar. În plus, sunt specificate contactele planificate cu entitatea auditată pe parcursul auditului.

Momentele pentru stabilirea contactului	Activitățile
La etapa de organizarea misiunii	În cadrul ședinței de deschidere, auditorii au explicat conducerii/reprezentanților entităților auditate (de la care s-au colectat probe), despre motivele pentru care a fost inițiat auditul respectiv, termenii și scopul misiunii, documentele și informațiile care vor fi solicitate, persoanele de contact și perioada supusă auditului.
La definitivarea studiului preliminar	În ședința de definitivare a studiului preliminar, auditorii au adus la cunoștință conducerii entităților auditate, întrebările, sfera, criteriile și metodologia propuse, precum și perioadele de lucru. În plus, s-au clarificat elementele care <i>nu vor fi auditate</i> , pentru a evita, în măsura posibilității, neînțelegeri cu entitatea auditată sau așteptări false din partea acesteia.

De la începutul până la finalul misiunii	Auditorii au discutat/vor discuta cu responsabilii din entitățile auditate despre procedurile de audit, evoluția activităților.
Raportul de constatări preliminare	Constatățile care rezultă în urma auditului vor fi documentate și transmise entității auditate, care va răspunde la acestea în scris. După aceasta se va organiza o ședință de recapitulare, pentru a discuta recomandările de audit.

VII. Concluzia

În baza rezultatelor studiului preliminar, sintetizate în introducerea acestuia, se va propune desfășurarea auditului. Propunerea de desfășurare a auditului va conține argumentarea justificativă și solicitarea de a continua auditul în modul descris anterior, cu resursele și în termenele indicate.

Echipa de audit:

Aici se pun semnăturile șefului și membrilor echipei de audit.

Anexă

Criteriile de audit

Subîntrebarea de audit	Sursa criteriilor de audit	Criteriile de audit	Metoda de colectare a probelor	Comentariile entității auditate

Anexa nr. 21
Planul de colectare a probelor de audit

A P R O B A T:

N.P.

Membrul Curții de Conturi

”_____” _____ 20

Planul de colectare a probelor de audit

Anexă la Planul de audit

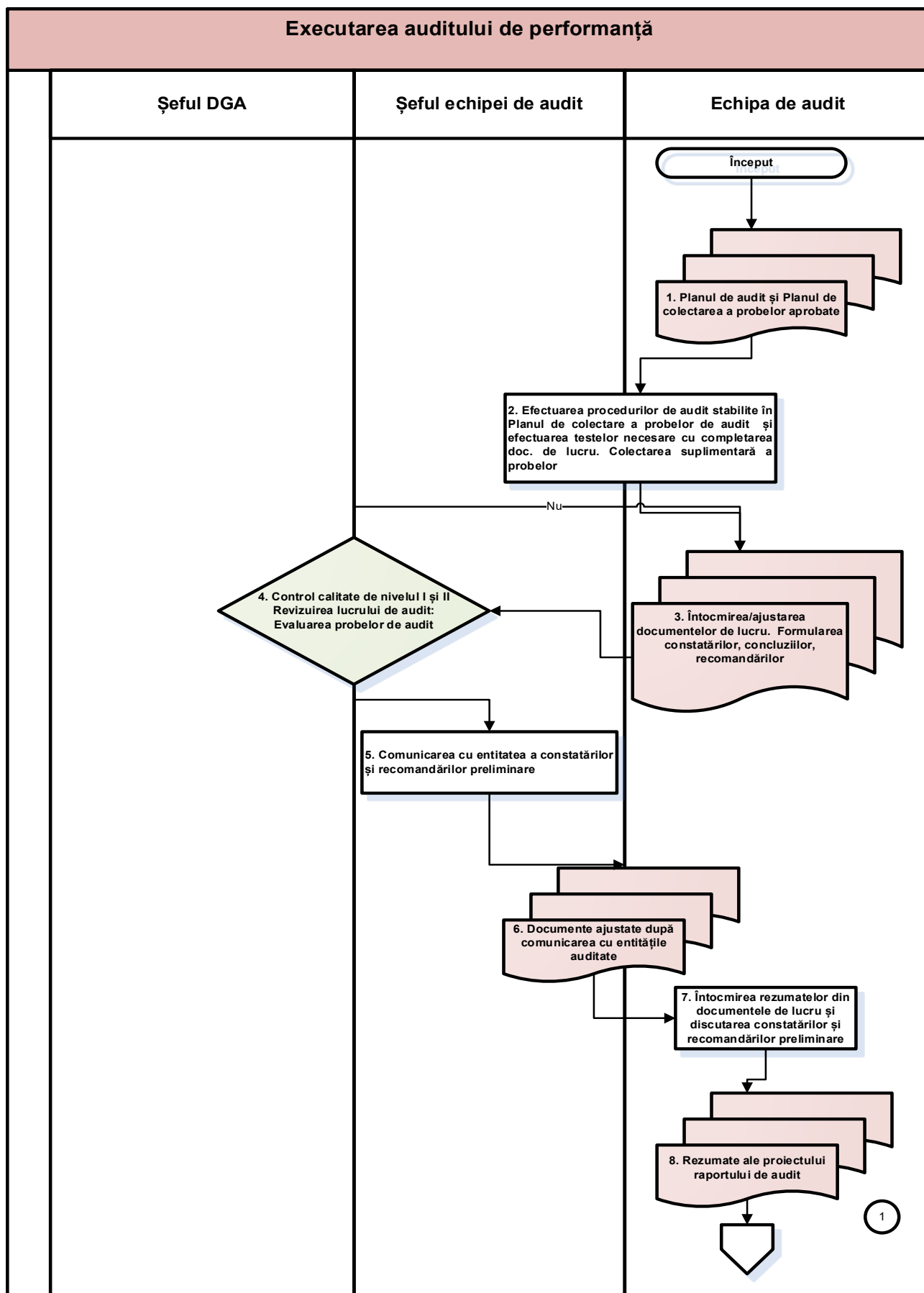
Nr. d/o	Subîntrebări de audit	Entitățile auditate	Entități de la care se vor colecta probe*	Metodologia de audit	Responsabilul / Documentul de lucru/ termenele de realizare
Întrebarea specifică 1					
	1.1				N.P./DL 1.1/data de întocmire
	1.2				
	1.2.1				
	1.3				
Întrebarea specifică 2					
	2.1				
	2.2				N.P./DL 2.2/data de întocmire
	2.2.1				
Întrebarea specifică 3					
	3.1				
	3.2				
	3.3				

Întocmit: _____ / data
semnătura șefului de echipă

În cazul modificărilor operate pe parcursul etapei de executare:

Ajustat: _____ /data/motivul ajustării
semnătura responsabilului de activitate (membrul echipei de audit)/șeful echipei de audit

Coordonat: _____ / data
semnătura responsabilului de audit



Sursa: elaborat în baza Anexei nr. 4 la Manualul auditului performanței

Document de lucru _nr.1.1_

Entitatea /domeniul	Entitatea X
Tipul auditului	Performanță
Tema auditului	
Perioada supusă auditului	2018 – 2020
Membrii echipei de audit	N.P., funcția, șeful echipei de audit; N.P., funcția, membrul echipei de audit; N.P., funcția, membrul echipei de audit.
Întocmit de către / data	N.P., funcția/ data
Revizuit de către / data	
Șeful echipei	N.P., funcția/ data
Responsabil de monitorizarea desfășurării și asigurarea calității misiunii de audit	N.P., funcția/ data
Referință la Programul de audit	Întrebarea specifică 1.1.
Referință încruișată	Documentul de lucru 2.1.

Scopul auditului (pentru DL respectiv) Evaluarea modului de monitorizare a procesului de colectare a datelor privind _____, prin colectare probelor de audit și identificarea deficiențelor pentru asigurarea unui mod adecvat de monitorizare _____ --

Domeniul de aplicare și Metodologia auditului

Domeniul de aplicare a auditului

Auditul s-a desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit aplicate de Curtea de Conturi⁴⁰, domeniul de aplicare cuprinzând analiza și evaluarea activităților și măsurilor întreprinse pentru atingerea obiectivelor propuse prin prisma prevederilor reglementărilor elaborate la entități..... Auditul s-a axat pe examinarea problemelor legate de ----- prin prisma responsabilităților statuate și măsurilor luate de factorii de decizie, pentru a asigura o conlucrare eficientă între autorități.

Misiunea de audit a cuprins activitățile realizate și măsurile întreprinse în anii 2018-2020 de factorii de decizie ai autorităților publice, Ministerului Agriculturii, Dezvoltării Regionale și Mediului și unele entități implicate, cum ar fi: Inspectoratul pentru Protecția Mediului (IPM), Agenția de Mediu (AM), Serviciul Vamal (SV), Serviciul Fiscal de Stat (SFS), Agenția Națională de Sănătate Publică (ANSP), agenți economici, pentru asigurarea procesului de elaborare și promovare a politicilor publice, monitorizării și controlului domeniului deșeurilor din plastic, precum și evidențierea problemelor, ce urmau a fi eliminate.

Metodologia de audit a cuprins principalele proceduri de audit (vezi Anexa nr.16), precum:

1. Interviuurile – au fost intervievate persoanele responsabile din cadrul entităților X,Y,Z, fiind structurate un șir de întrebări privind exercitarea sarcinilor în vederea identificării problemelor din domeniu (**procesele verbale se anexează la DL (vezi Anexa nr.16)**);

2. Analiza documentelor – au fost analizate actele normative și legislative, consecvența și completitudinea acestora;

3. Examinarea documentelor – au fost verificate instrumentele existente în domeniu întru identificarea aplicabilității și eficienței acestora;

⁴⁰ Hotărârea Curții de Conturi nr. nr.2 din 24 ianuarie 2020 cu privire la aplicarea Cadrului Declarațiilor Profesionale ale INTOSAI; ISSAI 300 „Principiile fundamentale ale auditului performanței”, ISSAI 3000-3899 „Standarde ale auditului de performanță”, GUID 3900-3999 Linii directorii suplimentare privind auditul de performanță (GUID 3910 „Concepte de bază privind auditul performanței”, GUID 3920 „Procesul de audit al performanței”, GUID 5000-5999 Îndrumări specifice de ghidare (GUID 5200 „Activități cu perspectivă de mediu”, GUID 5202 „Dezvoltare durabilă: Rolul instituțiilor supreme de audit”, GUID 9000 „Audituri cooperative între Instituțiile Supreme de Audit”).

4. *Observații directe* – au fost organizate vizite în teritoriu pentru acumularea unor probe de la structurile teritoriale, după caz, cu respectarea normelor sanitare (*procesele verbale se anexează la DL*(vezi Anexa nr.16.2)).

Astfel, în cadrul misiunii de audit au fost colectate, sintetizate, analizate și interpretate mai multe tipuri de probe de audit: fizice, verbale, documentare și analitice, pentru a fi rezonabile în formularea concluziilor relevante.

Constatările auditului relatate în documentul de lucru se referă la Întrebarea specifică nr.1 și Întrebarea nr. 1.1.:

Întrebarea specifică nr. 1. A adoptat entitatea X reglementări și măsuri cu privire la monitorizarea -----? Aceste măsuri generează rezultate pentru a pune în funcțiune sistemul de monitorizare a -----?

Întrebarea nr. 1.1. *Care sunt principalele divergențe între reglementările interne a entităților X, Y, Z la acest capitol? Aceste divergențe influențează gestionarea procesului de monitorizare a ----- în domeniu?*

Riscul evaluat: *Riscul neînstituirii unui sistem adecvat de monitorizare a -----*

Constatări de audit:

Se reflectă toate constatările auditului aferente întrebării puse.

Se respectă Matricea constatărilor de audit (*vezi subcapitolul 4.2; Matricea constatărilor de audit (Figura nr. 12)*)

Concluzii:

De răspuns, dacă noi putem oferi o asigurare, precum că reglementările care există și modul de conlucrare între entități nu influențează buna gestionare a procesului de monitorizare a -----?-. Dacă nu, atunci:

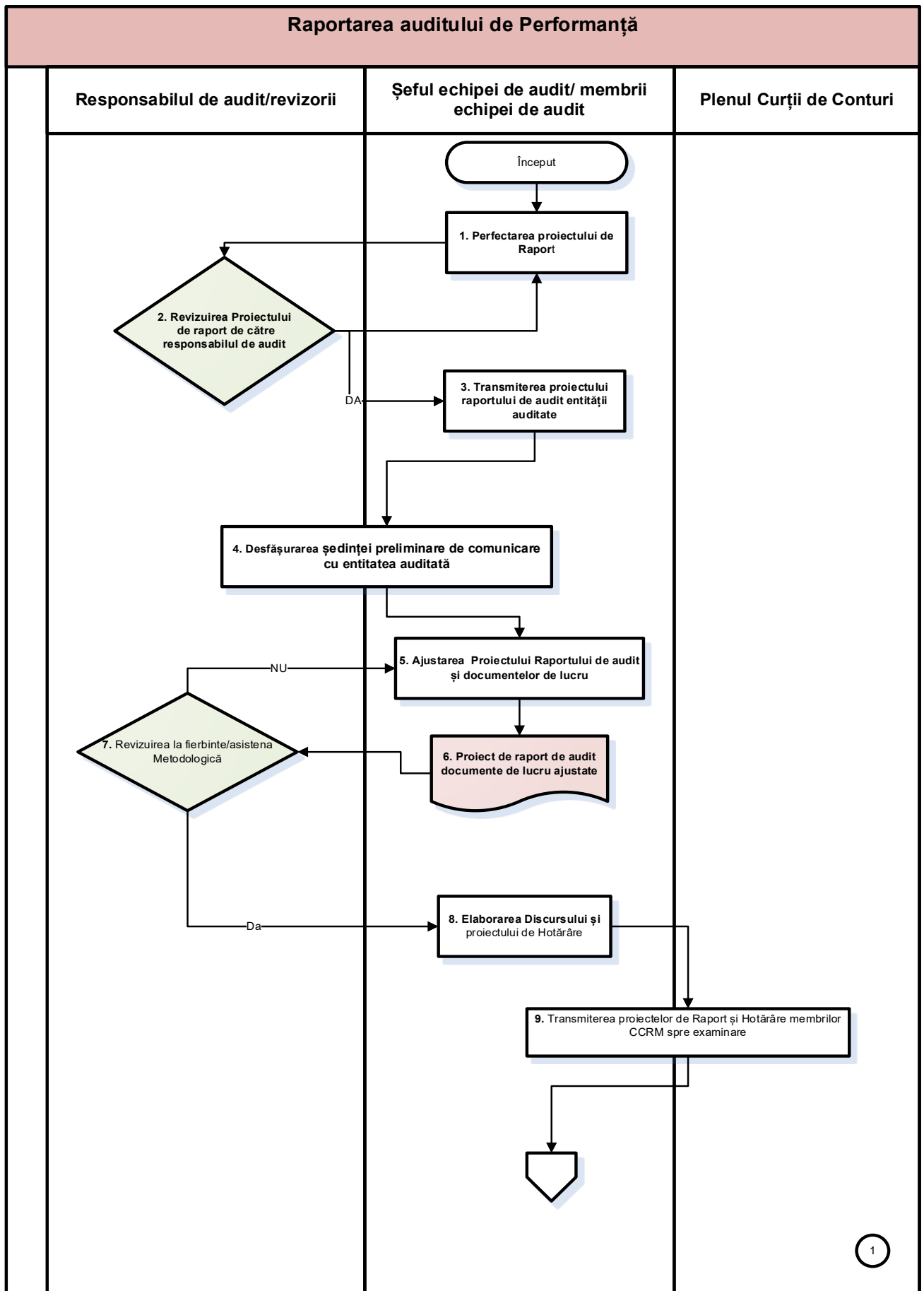
- *de ce nu putem oferi asigurare?*
- *care este cauza deficiențelor în raport cu criteriile stabilite?*
- *la ce poate duce asta? (care este impactul)*

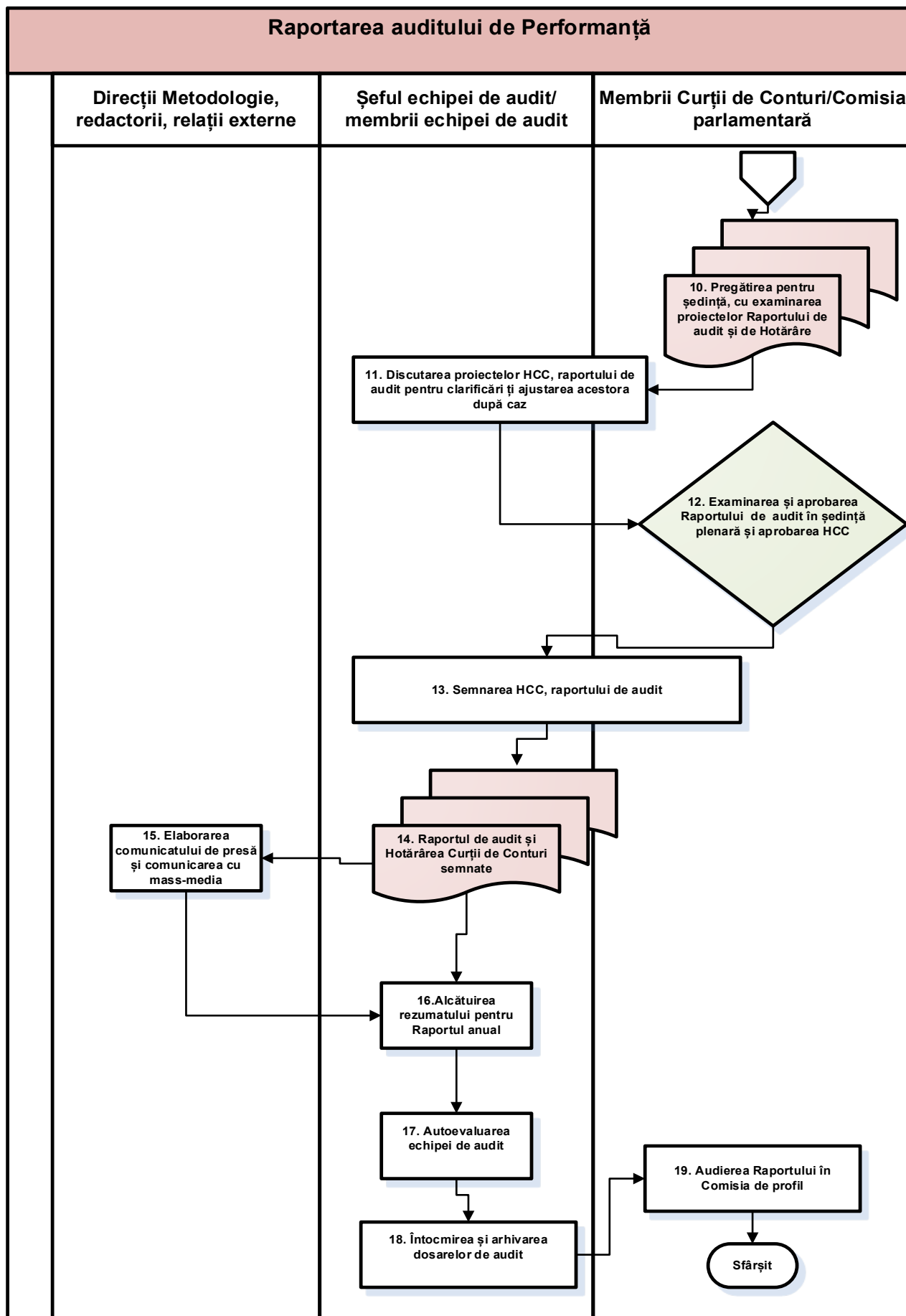
(*vezi subcapitolul 4.8*)

Recomandări:

Ce trebuie să îmbunătățească entitățile, ca să fie asigurată o monitorizare adecvată?

(*Pentru a formula Concluzii și Recomandări relevante consultați subcapitolul 4.8*)





Sursa: elaborat în baza Anexei nr. 4 la Manualul auditului performanței

Anexa nr. 25

Comunicarea constatărilor și recomandărilor preliminare din proiectul Raportului de audit

Dlui, ...
(Conducătorul entității)

Comunicare a constatărilor și recomandărilor preliminare din proiectul Raportului de audit

În conformitate cu Programul anual al activității de audit pe anul ..., Curtea de Conturi a efectuat auditul performanței, cu tematica „.....”.

Misiunea de audit a fost efectuată în conformitate cu standardele internaționale de audit (ISSAI 300 și 3000), fiind importantă comunicarea reciprocă eficace din partea auditorului către persoanele însărcinate cu guvernarea entității auditate, precum și necesitatea luării în considerare a argumentelor relevante pro și contra (ISSAI 3000, pct.115).

În vederea înțelegerii pe deplin de către DVS a recomandărilor înaintate de audit și comunicării cu privire la posibilitatea sau impedimentele implementării acestora, solicităm prezentarea comentariilor pentru constatările și recomandările adresate (Acord/ Dezacord/îmbunătățire) în coloana a doua din tabelul anexat „Răspunsul managementului/Termenul de remediere”.

Constatările, recomandările preliminare ale auditului	Răspunsul managementului/Termenul de remediere Acord/ Dezacord
<p>PARAGRAFUL 4.1</p> <p>Constatarea: Deși Directiva europeană promovează prevederi privind standardizarea calității pentru (criterii pentru ciclul de viață, măsurarea compoziției chimice a pereților, metode de prelucrare etc), Ministerul X, în calitate de organ de reglementare le-a considerat incompatibile pentru transpunere și nu se referă nici la aplicabilitatea Standardelor de calitate elaborate de Institutul de Standardizare a RM, care le transpun pe cele europene. Acest fapt nu oferă clarități sau orientări atât nici agenților economici, care comercializează produsele....., cât și nici cetățenilor, care le utilizează.</p> <p>Recomandarea: Ministerul X să înainteze propuneri de modificări în Legea nr..... prevederi cu referire la Standardele existente ce țin de reglementarea</p>	<p>Constatarea:</p> <p>Recomandarea:</p>
<p>SUBPARAGRAFUL 4.1.1</p> <p>Constatarea: La moment, deși, din cauza neprioritizării problemei, până la moment nu este definitivată nici transmiterea sistemului și nici dezvoltarea conturilor conform conceptului SI, Agenția Y utilizează sistemul respectiv pentru asigurarea înregistrării agenților economici. Fiind utilizat de către Agenție, SI se ține în evidența Ministerului X, ceea ce poate afecta evidența cheltuielilor suportate pentru dezvoltare și sustenabilitatea Sistemului.</p> <p>Recomandarea: Ministerul X să definitiveze transmiterea SI cu respectarea cerințelor reglementare din Conceptul acestuia</p>	<p>Constatarea:</p> <p>Recomandarea:</p>

CONCLUZIA PRELIMINARĂ DE AUDIT	

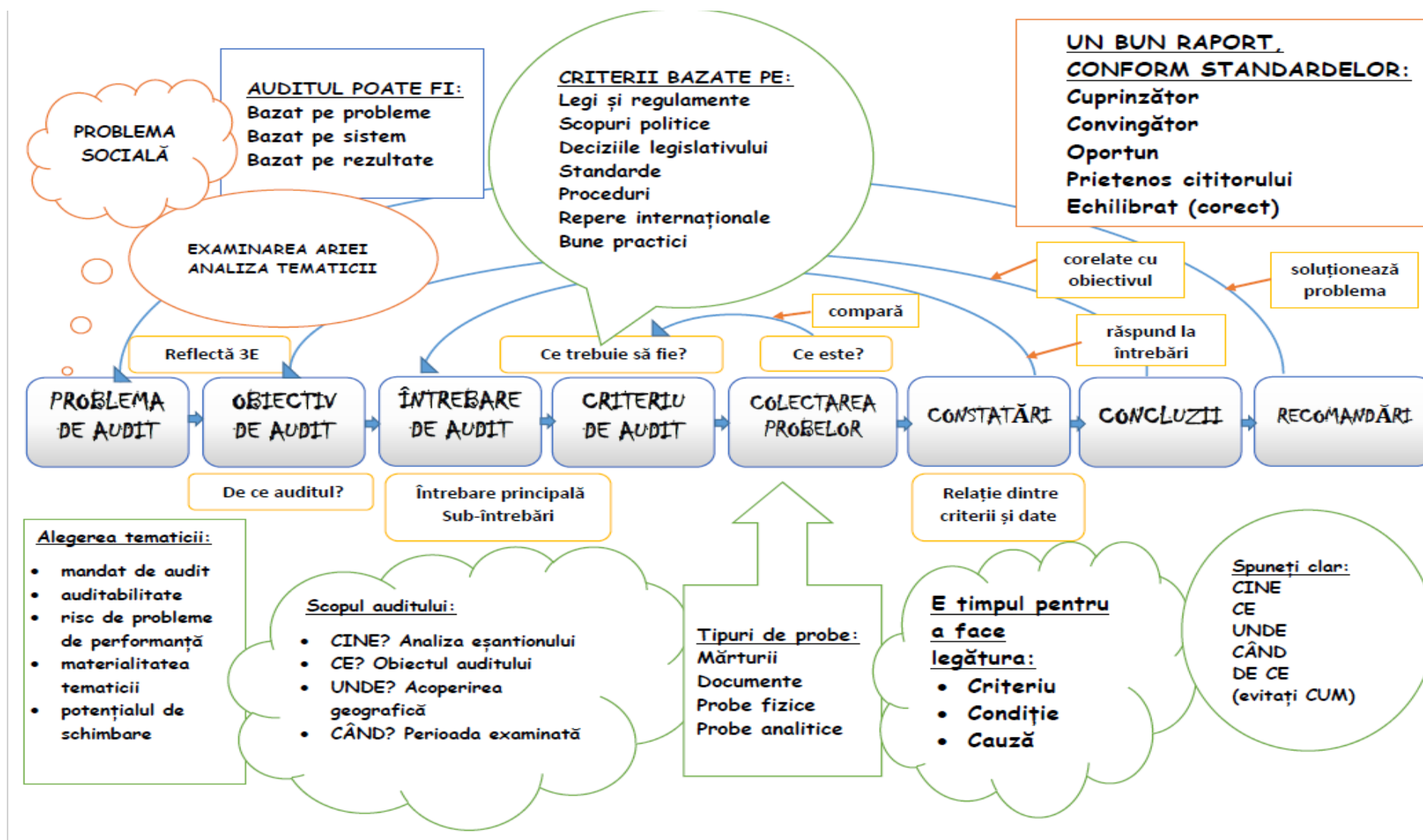
În contextul comunicării constructive asupra constatărilor și recomandărilor de audit, solicităm prezentarea informațiilor până la data de _____

Cu respect,

N.P. _____
Șeful Echipei de audit:

Data _____

Prezentarea schematică a firului logic creat între elementele unui audit



Se întocmește în conformitate cu Normele metodologice ale CCRM⁴¹

TITLUL

Un titlu bun comunică subiectul (sau mesajul) raportului. Nu este obligator ca acesta să fie tema auditului prevăzută în Programul anual al activității de audit. Un titlu bun, trebuie să comunice cititorului un mesaj puternic și reprezentativ, care să reflecte esența problemei bunei performanțe abordate în Raport.

Spre exemplu, s-ar putea de formulat un titlu pentru Raport aferent temei stabilite în felul următor:

Tema: *Reforma justiției pentru perioada 20_ - 20_*

Titlul: *Dacă în sistemul de justiție nu se vor produce schimbări esențiale, Republica Moldova riscă să nu beneficieze de finanțări în continuare.*

Tema: *Auditul performanței proiectului „Construcția penitenciarului din Chișinău” pentru perioada 20_ - 20_*

Titlul: *Implementarea lentă a proiectului de construcție a penitenciarului, menține condițiile îngrozitoare de detenție și tratamentul neadecvat al deținuților.*

Sau s-ar putea descrie sub formă de un mesaj scurt:

- *Trebuie abordate punctele slabe ale gestionării și supravegherii securității cibernetice!*
- *Gestionarea proceselor de selectare a proiectelor în cadrul Programului „O viață mai bună” necesită a fi îmbunătățită!*

Dacă decideți să menționați sau nu numele entităților auditate în titlu, trebuie să luați în calcul faptul dacă raportul dvs. acoperă activitatea mai multor ministere, mai bine să omiteți numele acestora din titlul raportului din motive de concizie.

CUPRINSUL

Un cuprins bun afișează structura raportului, permițând cititorilor să găsească cu ușurință secțiunile care îi interesează. Pentru a fi mai ușor de citit și înțeles pentru cititor, acesta trebuie să fie cât mai puțin încărcat, după posibilitate să fie expus pe o pagină, iar denumirea subcapitolelor (o cifră după punct: d.ex.: 4, 4.2) și paragrafelor (de ex.: 4.1, 4.3.1) să fie cât mai scurtă. În caz dacă există subparagrafe în „CONSTATĂRI” ((de ex.: 4.1.1, 4.3.1.1)), acestea nu se introduc în „CUPRINS”. Dacă paragrafele sunt prezentate prin sinopse lungi, atunci Cuprinsul trebuie să aibă o abordare unică fiind prezentat prin întrebările de nivelul I ale întrebărilor specifice (4, 4.2, 4.3) prezentate în Raportul de audit. Spre exemplu, în Cuprinsul din Anexa nr.1 la Modelul structurii de Raport respectiv, au fost introduse doar subcapitolele (4.1-4.5) sub formă de întrebări de audit, fără paragrafe (4.1.1... etc), deoarece acestea au fost numeroase și încărcau Cuprinsul. În cazul, în care sunt mai puține subcapitole și paragrafe, acestea pot fi introduse integral în Cuprins.

I. SINTEZA (max. 2 pagini)

Acest compartiment trebuie să cuprindă în mod obișnuit până la două pagini și conține un rezumat al principalelor concluzii și recomandări de audit. Pentru a evita modificările inutile și a reduce riscul incoerenței, se preferă ca sinteza să fie redactată doar după ce constatările și concluziile au fost redactate și revizuite. Aceasta poate extrage esența sinopselor din fiecare capitol, pentru a asigura

⁴¹ Norme metodologice privind structura, conținutul și formatul rapoartelor de audit ale Curții de Conturi aprobate prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 13 din 25 martie 2020 (în continuare Normele metodologice ale CCRM)

coerența tuturor constatărilor din raport. Trebuie să se acorde o deosebită atenție asupra faptului ca sinteza să fie echilibrată și să nu scoată în evidență în mod exagerat constatările negative. (*exemple de sinteză sunt prezentate în Anexa nr.2 de mai jos*).

Urmați regulile respective pentru a întocmi o sinteză concisă și calitativă:

- ✓ *reflectați cu exactitate ceea ce este în restul raportului;*
- ✓ *menționați importanța domeniului auditat, de ce ați inițiat acest audit, care a fost motivul; Menționați destinatarii: Legislativul, executivul, entitățile auditate/autoritățile publice, publicul larg, societatea civilă și cetățenii*
- ✓ *oferiți importanța și rolul Curții de Conturi în efectuarea acestui audit și plusvaloarea care trebuie să o aducă*
- ✓ *ghidați cititorul cu privire la semnificația întrebărilor de audit și a răspunsurilor acestora;*
- ✓ *fiți concis fără a omite constatările importante ale auditului;*
- ✓ *menționați informații contextuale importante;*
- ✓ *evitați constatările generale;*
- ✓ *cuantificați expresiile de genul „s-a redus/majorat”, „s-a înrăutățit (cu cât?/valoarea?)”;*
- ✓ *descrieți pe scurt sfera și abordarea auditului*
- ✓ *descrieți pe scurt impactul așteptat și părțile interesate de informațiile prezentate în raport*
- ✓ *prezentați succint recomandările. Accentuați dacă toate sunt acceptate de cei auditați. Dezacordurile se prezintă separat în Anexă.*

II. ÎNTRODUCEREA/PREZENTAREA GENERALĂ (apr. 3-4 pagini)

2.1 Temeiul auditului

Auditul a fost efectuat în temeiul art.31 și art.32 din Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova nr.260 din 07.12.2017 și în conformitate cu Programul anual al activității de audit pe anul -----.

Curtea de Conturi a realizat auditul performanței în domeniul ----- cu scopul de a prezenta starea sistemului național de gestionare a ----- în fața generației viitoare-----, de a identifica zonele cu risc înalt de influență degradabilă asupra ----- și de a aduce o valoare adăugată domeniului prin impulsivitatea consolidării capacităților manageriale în vederea luării deciziilor de îmbunătățire și schimbare a lucrurilor spre binele cetățeanului, cu impact minim asupra -----.

2.2 Descrierea domeniului auditat

Se descrie tematica/ ce reprezintă, pe scurt: importanța, scopul, destinația programului/activității/sistemului, activitățile principale, informațiile financiare/surse de finanțare, legislația și regulamentele externe/interne de organizare/funcționare, obiectivele urmărite pentru subiectul auditului, forma de administrare/subordonare, organigrama cu cadrul instituțional (se sintetizează din „contextul auditului” din Planul de audit)

III. SFERA ȘI ABORDAREA AUDITULUI

3.1. Motivele auditului

Acest paragraf include:

- Tema auditului (*din Programul anual al activităților de audit*);
- Motivele care au dus la alegerea temei auditului sunt formulate în mod clar; Importanța auditării domeniului din punct de vedere social/economic/politic.

3.2 Întrebarea generală și întrebările specifice de audit

Întrebarea generală a auditului este:

Autoritățile publice din domeniu asigură/dezvoltă / implementează măsuri în vederea atingerii/realizării----- ?

Pentru a răspunde la întrebarea generală, auditul și-a propus să răspundă la următoarele 3 întrebări specifice:

Se specifică doar întrebările specifice.

3.3. Domeniul de aplicare a auditului (Sfera de audit) va cuprinde perioada...

Cine sunt cei responsabili? (se descriu entitățile auditate responsabile de gestionarea subiectului auditat și cele de la care se vor colecta probe).

Unde? - Până unde se va întinde auditul? (întinderea geografică, numărul locațiilor)

Ce perioadă? Se menționează clar perioada ce va fi auditată. De asemenea, sunt indicate domeniile care au fost luate în considerare pentru a fi incluse în sfera auditului, *dar care au fost respinse* (ex.: din cauză că ar necesita prea mult timp sau că nu ar prezenta un interes suficient)

Când se va desfășura studiul? Se determină perioada de timp necesară pentru desfășurarea auditului (perioada de executare de la până la

perioada de raportare de la până la). (*din Planul de audit, cu competenți, după caz*)

Este important să spunei cititorului dacă raportul se concentrează pe un set mai restrâns de activități auditate decât ar presupune tema raportului

3.4 Abordarea de audit

Abordarea auditului trebuie formulată în mod clar, și anume: să definească gradul de prioritate care trebuie acordat auditului direct al performanței, punându-se, inițial, accentul pe realizări și pe efecte. Abordarea generală de audit va fi orientată pe probleme/pe rezultate sau pe sistem, sau va fi utilizată o combinație a acestora (*din Planul de audit, cu competenți, după caz*)

3.5 Criteriile de audit

Criteriile de audit, în baza cărora urmează a fi apreciată situația reală, sunt formulate în mod clar, indicând prevederile din legislația aplicabilă, extrase din ordine/instrucțiuni, activități din practica internațională. Sursele criteriilor de audit se descriu în anexă la raport.). (*din Planul de audit, cu competenți, după caz*)

3.6 Metodologia de audit

Metodologia de audit este prezentată în Anexa nr. 3 la prezentul Model.

IV. CONSTATĂRI

Constatările de audit vor fi legate de întrebările de audit. La prezentarea constatărilor de audit, se va ține cont de cele patru elemente: **criteriul; condiția; cauza și efectul.**

Acestea vor fi îmbunătățite din sintezele transmise de către fiecare membru al echipei și ajustate după comunicările cu entitățile auditate.

Capitolul va conține subcapitole și paragrafe. De obicei, subcapitolul reprezintă întrebarea specifică de audit. Pentru aceasta va fi formulată o sinopsă, care este constituită din 2-3 propoziții și prezintă un rezumat al constatărilor ca răspuns la întrebare. Constataările vor fi structurate într-un mod logic și prezentate **după nivelul de importanță**. Numerele subcapitolelor vor fi corelate cu numărul capitolului, iar ale paragrafelor – cu numărul subcapitolului. Titlul fiecărui paragraf va conține o sinopsă/propoziție tematică (mai scurtă decât cea din subcapitol), care va permite cititorului să cunoască problema expusă în continuare.

Se poate întâmpla că Raportul de audit va include referiri directe sau indirecte la terți (organizații, grupuri și persoane care nu sunt incluse în domeniul de aplicare al unui audit). De exemplu, a fost vizată o ONG care prestează servicii publice cu tangență la tematica auditată. În astfel de cazuri, pentru a fi asigurați în veridicitatea informațiilor, este recomandabil să le cereți să verifice acuratețea și caracterul complet al declarațiilor referitoare la ei.

Un exemplu de sinopsă:

Procesul pentru încasarea rambursărilor pentru biletele nefolosite durează 155 zile, mai mult de două ori decât reglementările stabilite. Întârzierile rezultate costă agenția aproximativ 345,0 mii lei pe an în calitate de venituri ratate din dobândă. Întârzierile se datorează unui proces ineficient în monitorizarea și încasarea rambursărilor.

V. CONCLUZIA GENERALĂ

Vezi subcapitolele 4.3 și 5.3 și Normele Metodologice ale CCRM

VI. RECOMANDĂRILE DE AUDIT

Vezi subcapitolele 4.3 și 5.3 și Normele Metodologice ale CCRM

Este necesar să arătați legătura dintre constatările și recomandările de audit, utilizând cuvinte cheie și expresii consecvente și pentru fiecare recomandare trebuie să indicați numărul paragrafului constatării de audit din Raport.

Semnăturile echipei de audit:

Șeful echipei:

N.P. _____

Membrii echipei:

N.P. _____

N.P. _____

Responsabilul de audit

N.P. _____

Exemplu de Cuprins

Cuprins

LISTA ACRONIMELOR..... 3

GLOSAR..... 3

I. SINTEZA 5

II. INTRODUCERE..... 8

III. SFERA ȘI ABORDAREA AUDITULUI 11

IV. CONSTATĂRILE AUDITULUI..... 12

4.1 Este Republica Moldova supusă riscului de poluare a aerului? 13

4.2. Întreprinde guvernarea acțiuni adecvate de prevenire a riscurilor și atenuare a efectelor poluării aerului, inclusiv de combatere a principalelor surse de poluare?..... 23

4.3. Există politici naționale eficiente dedicate calității aerului? Sunt acestea corelate cu angajamentele externe în domeniu? 33

4.4. Este asigurată atingerea obiectivelor strategice privind crearea unui sistem de management integrat al calității aerului? 37

4.5. Este asigurată monitorizarea și raportarea nivelului real de poluare a aerului? 41

V. RECOMANDĂRILE AUDITULUI..... 45

VI. CONCLUZIA GENERALĂ DE AUDIT 46

VII. ANEXE 48

Anexa nr.1 Domeniul de aplicare și metodologia de audit..... 48

Anexa nr.2 Sistemul instituțional în domeniul aerului în Republica Moldova 50

Anexa nr.3 Rezultatele controalelor ecologice efectuate de IES în perioada 2013-2016 52

Anexa nr.4 Valorile limită a poluanților din atmosferă stabilite pentru Republica Moldova..... 53

Exemple de Sinteze de audit

I.

<p>I Ce a stat la baza acestui audit/ Temeiul auditului</p>	<p>Consiliul Europei a definit „supremația legii” ca fiind un concept multidimensional, în temeiul căruia, printre altele, toate autoritățile publice trebuie să acționeze în limitele stabilite de lege, în conformitate cu valorile democrației și ale drepturilor fundamentale, precum și sub controlul unor instanțe de judecată independente și imparțiale. UE a adoptat această definiție și a consacrat conceptul, la articolul 2 din Tratatul privind Uniunea Europeană, ca fiind una dintre valorile comune ale statelor sale membre. Supremația legii (sau statul de drept) este un principiu călăuzitor al politicii sale externe și, de asemenea, o condiție esențială și necesară pentru aderarea la UE.</p>
<p>II Importanța/ descrierea succintă a domeniului (esența)</p>	<p>Cele șase țări din Balcanii de Vest care nu sunt membre ale UE (Albania, Bosnia și Herțegovina, Kosovo*, Muntenegru, Macedonia de Nord și Serbia) primesc finanțare din diferite surse, însă UE este cel mai mare donator din regiune. Asistența financiară oferită de UE ajunge la aceste țări în special prin intermediul instrumentului de preaderare (în prezent, IPA II). Supremația legii este unul dintre cele nouă sectoare prioritare ale IPA II. Ca atare, acesta este sprijinit dintr-o alocare bugetară specifică, de 700 de milioane de euro în perioada 2014-2020.</p>

III Scopul misiunii /perioada de audit	<p>Curtea a auditat dacă sprijinul acordat de UE pentru supremația legii în Balcanii de Vest în perioada 2014-2020 a fost eficace. Au fost acoperite următoarele componente ale supremației legii: justiția și sistemul judiciar, lupta împotriva corupției, precum și drepturile omului, mai precis accesul la justiție și libertatea de exprimare. A fost evaluată în special măsura în care sprijinul a fost bine conceput și a atins rezultatele planificate. Curtea și-a propus să efectueze o evaluare independentă cu privire la această temă, în lumina strategiei de extindere a UE pentru Balcanii de Vest publicate în februarie 2018, precum și cu privire la modificările care au apărut în 2020 ca urmare a noii metodologii stabilite pentru negocierile de aderare.</p>
IV Constatățile principale	<p>Per ansamblu, Curtea a constatat că, deși acțiunile UE au contribuit la reforme în domenii tehnice și operaționale, precum îmbunătățirea eficienței sistemului judiciar și elaborarea legislației relevante, acestea au avut un impact global scăzut asupra reformelor fundamentale vizând supremația legii în regiune. Una dintre cauzele principale este voința politică națională insuficientă pentru generarea reformelor necesare.</p>
V Rezultatele așteptate/ realizate/ impactul	<p>Prioritățile Comisiei în ceea ce privește supremația legii sunt împărțite de alte organizații internaționale, grupuri de reflecție și organizații ale societății civile. În pofida acestui fapt, sprijinul acordat de UE la nivel național pentru acțiunile societății civile vizând supremația legii este insuficient pentru a răspunde nevoilor sectorului, iar impactul său nu este monitorizat în mod riguros. Pentru a promova principiile democratice și nevoia de schimbare pe drumul către aderarea la UE, mass-media și societatea civilă au nevoie să evolueze într-un mediu sănătos. Or, libertatea de exprimare este domeniul care a înregistrat cele mai puține progrese în toate cele șase țări. În unele dintre acestea, sprijinul public pentru reformele necesare în vederea aderării este în scădere.</p>
VI Sinteza Concluziei	<p>Pe lângă lipsa de voință politică și neasumarea reformelor, proiectele IPA II pot stagna și din cauza capacității administrative limitate. Comisia nu utilizează însă în mod sistematic instrumente eficace pentru a reduce acest risc. Normele pentru aplicarea condiționalității politice nu sunt clare, iar IPA II nu dispune de clauze de condiționalitate strictă care să lege în mod direct stagnarea reformelor în domeniul supremației legii de o limitare a finanțării pentru alte sectoare.</p>
VII Partea pozitivă a constatărilor/ așteptările	<p>Metodologia introdusă în 2020 pentru negocierile de aderare reprezintă un pas în direcția corectă, întrucât gruparea capitolelor de negociere îi permite Comisiei să abordeze simultan în negocieri toate domeniile legate de supremația legii. Totuși, noua metodologie este prea recentă pentru a fi generat rezultate vizibile.</p>
VIII Sinteza Recomandărilor	<p>Pe baza acestor concluzii, Curtea recomandă Comisiei și SEAE:</p> <ul style="list-style-type: none"> — să consolideze mecanismul de promovare a reformelor privind supremația legii în cadrul procesului de extindere; — să intensifice sprijinul pentru societatea civilă implicată în reformele privind supremația legii și pentru independența mass-mediei; — să intensifice utilizarea condiționalității în IPA III; — să consolideze monitorizarea proiectelor și raportarea cu privire la acestea.

II.

I Ce a stat la baza acestui audit/ Temeiul auditului	<p>Obținerea de rezultate este esențială pentru atingerea obiectivelor de politică ale UE și, astfel, pentru consolidarea coeziunii economice, sociale și teritoriale a Uniunii.</p> <p>Axarea într-o mai mare măsură pe performanță în cadrul politicii de coeziune este un obiectiv comun al Parlamentului European, al Consiliului și al Comisiei.</p>
II Importanța/ descrierea succintă a domeniului (esența)	<p>Regulamentul privind dispozițiile comune pentru perioada 2014-2020 a prevăzut un „cadru de performanță” explicit pentru programele operaționale ale statelor membre, care includea obiective de etapă și ținte ce trebuiau să fie atinse cu ajutorul investițiilor din fondurile structurale și de investiții europene. În plus, trei instrumente ofereau statelor membre stimulente financiare pentru a obține rezultate și pentru a optimiza modul în care utilizau fondurile:</p> <ul style="list-style-type: none"> — obligația de a îndeplini, încă de la începutul programelor, anumite condiții prealabile (condiționalități ex ante) pentru a crea un mediu favorabil investițiilor. Scopul acestor cerințe era, printre altele, de a garanta că existau condițiile necesare pentru utilizarea eficace și eficientă a fondurilor structurale și de investiții europene astfel încât statelor membre să li se poată rambursa de la bugetul UE cheltuielile efectuate; — o rezervă de performanță obligatorie de aproximativ 20 de miliarde de euro (sau 6 % din cheltuielile din domeniul coeziunii), care putea fi deblocată pentru axele prioritare ce înregistrau rezultate bune sau care trebuia realocată altor axe prioritare din cadrul aceluiași program sau altor programe din același stat membru, și

	— modele de finanțare în funcție de performanță care condiționau în mod direct sprijinul financiar din partea UE de anumite realizări sau rezultate predefinite.
III Scopul misiunii/perioada de audit	<p>În cadrul auditului său, Curtea a evaluat utilizarea acestor instrumente în perioada 2014-2020. În special, ea a examinat:</p> <ul style="list-style-type: none"> — dacă aceste instrumente erau bine concepute pentru a stimula performanța și pentru a reorienta atenția către obținerea de rezultate; — dacă Comisia și statele membre le-au utilizat în mod eficace și — dacă utilizarea lor a avut o influență asupra modului în care au fost alocate și debursate fondurile din domeniul coeziunii.
IV Constatățile principale	<p>Toate cele trei instrumente aveau potențialul de a stimula performanța și de a reorienta atenția către obținerea de rezultate. În plus, instrumentele sunt complementare, întrucât ele se aplică în diferite etape și unele aspecte ale implementării programelor, dar toate condiționează finanțarea din domeniul coeziunii de performanță și de rezultate.</p> <p>Comisia și statele membre au înregistrat doar un succes parțial în utilizarea celor trei instrumente cu scopul de a axa într-o mai mare măsură pe performanță politica de coeziune.</p> <p>Evaluarea Curții este mai pozitivă în cazul condiționalităților ex ante decât în cazul rezervei de performanță și este cel mai puțin pozitivă în cazul modelelor de finanțare în funcție de performanță.</p> <p>Statele membre îndeplineau majoritatea condiționalităților ex ante, dar nu pe toate, înainte să înceapă programele. Planurile de acțiune privind condiționalitățile ex ante încă neîndeplinite au fost convenite și în mare parte finalizate, dar în unele cazuri cu întârziere în cursul perioadei. Evaluarea de către Comisie a condiționalităților ex ante era concepută mai degrabă ca un exercițiu punctual și nu presupunea monitorizarea îndeplinirii acestora pe parcursul întregii perioade.</p> <p>În cazul „condițiilor favorizante” (care au succedat, pentru perioada 2021-2027, condiționalităților ex ante), îndeplinirea lor este obligatorie pe parcursul întregii perioade. Sunt necesare însă clarificări suplimentare pentru mecanismele de monitorizare a acestor condiții și pentru cele de raportare cu privire la acestea.</p>
V Rezultatele așteptate/realizate/impactul	<p>Statele membre au manifestat un interes foarte limitat pentru utilizarea celor două noi modele de finanțare în funcție de performanță, și anume „planurile de acțiune comune” și „finanțarea nelegată de costuri”. Comisia a înregistrat mai mult succes cu promovarea utilizării opțiunilor simplificate în materie de costuri, o modalitate mai tradițională, deși nu toate aceste opțiuni sunt bazate pe performanță. „Finanțarea nelegată de costuri” va deveni modelul de finanțare predominant în UE în următorii ani, în principal ca urmare a utilizării obligatorii a acestuia în cadrul Mecanismului de redresare și reziliență. Cu toate acestea, Curtea consideră că este necesar să se clarifice mai bine normele aplicabile privind utilizarea lui în politica de coeziune, astfel încât statele membre să fie mai dispuse să utilizeze acest model inovator de finanțare.</p>
VI Sinteza Concluziei	<p>În 2019, Comisia a deblocat 82 % din rezerva de performanță de 20 de miliarde de euro pentru perioada 2014-2020. Deși, sumele au fost deblocate în principal pe baza atingerii de către statele membre a țintelor în materie de efectuare a cheltuielilor și a țintelor de realizare, aproape niciun indicator de rezultat nu a fost utilizat pentru alocarea rezervei de performanță. Per ansamblu, alocarea rezervei de performanță a avut doar un impact limitat asupra bugetelor programelor. Pentru perioada 2021-2027, s-a renunțat la utilizarea unei rezerve de performanță obligatorii, aceasta fiind înlocuită cu o evaluare intermediară. Dispozițiile aferente sunt însă vagi și nu stabilesc modul în care alocarea fondurilor va fi afectată de performanța efectivă a programelor.</p>
VII Partea pozitivă a constatărilor/așteptările	<p>În ansamblu, auditul Curții a confirmat că introducerea cadrului de performanță în perioada 2014-2020 a contribuit la o schimbare a culturii în gestiunea financiară a politicii de coeziune. Cu toate acestea, auditul său a arătat, de asemenea, că finanțarea bazată pe performanță nu constituie încă o realitate în cadrul acestei politici. În special, deși cele trei noi instrumente au dus la noi abordări în materie de implementare, ele nu au avut o influență vizibilă asupra modului în care au fost alocate și debursate fondurile din partea UE.</p>
VIII Sinteza Recomandărilor	<p>Curtea adresează Comisiei următoarele recomandări:</p> <ul style="list-style-type: none"> — să utilizeze în mod optim condițiile favorizante în perioada 2021-2027; — să pregătească din timp terenul pentru o evaluare intermediară eficace pentru perioada 2021-2027; — să clarifice normele care stau la baza modelului de „finanțare nelegată de costuri” și — să clarifice abordarea pentru furnizarea asigurării privind finanțarea acordată de UE prin modelul de „finanțare nelegată de costuri”.

Metodologia de audit

Exemplu de formulare

s-ar putea de furnizat mai multe detalii despre modul de colectare a probelor de audit. Puteți furniza informații despre:

- ce ați făcut pentru a stabili fiabilitatea datelor;
- dacă există limitări metodologice pe care cititorul ar trebui să le cunoască, de exemplu, limitările datelor și analizei și modul în care acestea ar trebui interpretate;
- dacă există limite privind datele și alte dovezi pe care le-ați putea accesa; și
- dacă orice tendințe pe care le identificați în analiza cantitativă sunt semnificative statistic.

De exemplu,

Pentru a examina activitatea de-----al Administrației X, am analizat datele cumulative din decembrie ---- pentru stabilirea indemnizațiilor pentru vârsta de la 18 la 45 ani și de la 46 la 60 ani;

Pentru a examina caracteristicile ocupării forței de muncă ale lucrătorii din sfera de producere, cum ar fi salariile și șomajul am analizat datele Biroului de Statistică;

Pentru a compara datele actuale ale sondajului populației pentru indicatorii selectați ai pieței muncii din 2018 până în 2021 am analizat cele mai recente raportări pe domeniul forței de muncă din 10 țări. ș.a.m.d.

Sfera de audit

Entitățile auditate au fost:

(Numiți instituțiile)

La fel, pentru a cunoaște mai bine ce activități au avut loc urmare emiterii Ordinului Ministerului X, pe parcursul misiunii de audit am colectat probe de la Instituțiile subordonate acestuia:

(Numiți instituțiile)

Anexă nr.4

Exemplu de Concluzie Generală

În misiunea de audit cu tematica „**Protecția biodiversității din parcurile naționale**” au fost formulate trei întrebări specifice:

1. *Au fost înființate și gestionate corect parcurile naționale?*
2. *Cât de eficient a fost conservată și protejată biodiversitatea parcurilor naționale?*
3. *Au fost finanțate conform necesităților parcurile naționale?*

Prin urmare a fost formulată Concluzia Generală prin sintetizarea concluziilor pentru fiecare întrebare specifică de audit:

Concluzia generală

○ Rezultatele auditului arată că planurile de management la nivel de parc național sunt stipulate în legislația națională ca fiind obligatorii. Cu toate acestea, nu pentru toate parcurile naționale (3 din 11 parcuri) au fost elaborate planuri de management. În același timp, 5 din 8 planuri elaborate nu au stabilite obiective și indicatori clari, ceea ce înseamnă că Ministerul Mediului nu poate planifica resurse financiare pentru gestionarea acestora și nu poate să stabilească și să evalueze dacă obiectivele au fost atinse cu succes. Ambiguitatea și absența unor indicatori măsurabili face dificilă evaluarea rezultatelor performanței parcurilor naționale. Lipsa de înțelegere a scopurilor și obiectivelor unui parc național de către comunitățile locale poate avea un efect negativ asupra angajamentelor tuturor părților interesate

față de obiectivele parcurilor naționale, iar consiliile locale nu sunt întotdeauna dispuși să voteze în favoarea unui nou parc național, deoarece văd amenințarea cu limitări impuse activităților lor economice etc.

- Ministerul Mediului ar fi putut oferi mai multă îndrumare și sprijin parcurilor naționale, iar autoritățile relevante (din raioanele x, y, z.....) nu au monitorizat sau supravegheat suficient performanța și rezultatele parcurilor naționale. Ca urmare, a fost dificil pentru orice parte interesată să evalueze performanța parcurilor naționale și îndeplinirea obiectivelor acestora.

- Auditul a relevat că nu întotdeauna finanțarea este asigurată pe baza nevoilor estimate ale parcului național și uneori lipsa fondurilor a făcut imposibilă realizarea obiectivelor stabilite. În același timp, parcurile naționale din raioanele H și D au fost încurajate de conducerea locală pentru dezvoltarea serviciilor turistice contra plată și atragerea unui număr mai mare de vizitatori. Este important de subliniat că aspirația de a obține mai multe venituri din alte surse, cum ar fi turismul sau tăierea copacilor, poate afecta scopul de a proteja biodiversitatea în zonele protejate, ceea ce necesită fortificarea procesului de monitorizare a acestor zone.

Problema identificată	Impactul asupra perioadei auditate	Impactul asupra viitoarei perioade	Ațiuni suplimentare pentru viitorul audit (etapa de planificare) ce ar putea fi întreprinse	Comentarii/explicațiile auditorului privind considerațiunile
Probleme identificate de echipa de audit, cu impact asupra misiunii de audit în cadrul auditului performanței asupra Programului X				
Nu au fost elaborate reglementări privind punerea în funcțiune a procesului de evaluare a calității solului din cauza lipsei specialiștilor din domeniu	Nu a fost realizat indicatorul „evaluarea calității solului a 250 terenuri”	Nu vor putea fi realizați indicatorii X ai următorului Program	În următoarea misiune, echipa va trebui să evalueze modul de selectare a specialiștilor din domeniu pentru realizarea Programului X.	Echipa de audit nu s-a axat pe problemele resurselor umane, din cauza timpului și sferei limitate de audit. Dar a identificat, că lipsa cadrelor este o problemă majoră și instituția nu s-a axat pe calitate, dar a angajat specialiști, cărora le-a fost achitat salariu, dar care nu și-au îndeplinit obiectivele din lipsă de competență
Probleme identificate în cadrul controlului calității/ revizuirii „la fierbinte”				
Nu a fost utilizată abordarea pe sistem ci numai pe probleme	Nu a fost analizat programul prin prizma funcționalității proceselor, ceea ce a scăpat din vedere unele cauze, care au generat deficiențele constatate.	Posibil se vor face aceleași greșeli la procurarea fertilizanților din cauza lipsei procesului de evaluare a necesităților din cadrul procedurii de achiziționare a acestora.	În următoarea misiune, echipa, în etapa de planificare, va trebui să revadă abordarea de audit și să-și planifice efectuarea testelor integrale privind evaluarea procedurilor Y.	
Înregistrarea neuniformă/inconsecventă a riscurilor din domeniu în documentația de planificare	Nu au fost asigurată o consecvență în stabiloirea subîntrebărilor de audit.	Da, dacă nu se vor descrie riscurile clar și nu se vor selecta cele semnificative și cele care vor fi evaluate în următoarea.	La finalizarea etapei de planificare, va avea loc o ședință cu echipa cu scopul de a confirma riscurile identificate și sursa acestora. Membrul echipei – dl/dna X – va avea apoi responsabilitatea de a verifica toate documentele etapei de planificare	
Probleme identificate de expertfierbinte”				

<p>Procedurile preliminare la evaluarea riscurilor ar putea fi mai riguroase și s-ar putea dovedi, astfel, mai utile.</p>	<p>Da, deoarece nu s-au examinat riguros riscurile și nu s-a identificat riscul X care este destul de semnificativ.</p>	<p>Există riscul, că aceleași situații se vor repeta și vor avea impact negativ asupra funcționalității activității Y din domeniu</p>	<p>La finalizarea etapei de planificare, va avea loc o ședință cu echipa cu scopul de a confirma riscurile identificate și sursa acestora. Șeful echipei de audit va revizui toate documentele etapei de planificare</p>	<p>De fapt, au fost selectate spre evaluare multe riscuri de audit și au fost stabilite multe întrebări de audit. Timpul mlimitat penru audit nu a permis evaluarea calitativă a riscurilor și solicitarea suplimentară a argumentelor de la entitate</p>
<p>Calitatea răspunsurilor din partea ministerului ar trebui tratate cu un ochi mai critic.</p>	<p>Da, deoarece nu s-a luat în calcul situația Y, care s-a identificat din explicațiile Ministerului.</p>		<p>În auditul următor, echipa își va schimba abordarea în comunicarea cu Ministerul X</p>	

DOCUMENTELE

MISIUNII

FOLLOW-UP

Anexa nr. 29
Planul de audit al misiunii follow-up

A P R O B A T:

N.P.
Membrul Curții de Conturi
„_____” _____ 20

COORDONAT:

N.P.
Responsabilul de audit
„_____” _____ 20

Planul de audit al misiunii follow up _____

Recomandarea	Entitățile auditate	Metodologia de audit	Responsabilul / Documentul de lucru/ termenele de realizare
Recomandarea 1.1	Entitatea X		N.P/DL 1.1/data
Recomandarea 1.2	Entitatea X		
Recomandarea 1.3	Entitatea X		
Recomandarea 2.1	Entitatea Y		
Recomandarea 2.3	Entitatea Y		
Recomandarea 3.1	Entitatea X și Entitatea Y		
Recomandarea 3.2	Entitatea X și Entitatea Y		

Întocmit: _____ / data
semnătura șefului de echipă

Anexa nr. 30
Modelul documentului de lucru pentru misiunea follow-up

Document de lucru _nr.1.1_

Entitatea /domeniul	Entitatea X
Tipul auditului	Performanță
Tema auditului	Misiunea follow-up privind implementarea recomandărilor aprobate prin Hotărârea CC nr. ___ din ___ privind Raportul auditului performanței _____ <i>denumirea</i>
Membrii echipei de audit	N.P., funcția, șeful echipei de audit; N.P., funcția, membrul echipei de audit; N.P., funcția, membrul echipei de audit.
Întocmit de către / data	N.P., funcția/ data
Revizuit de către / data	
<i>Șeful echipei</i>	N.P., funcția/ data
<i>Responsabil de monitorizarea desfășurării și asigurarea calității misiunii de audit</i>	N.P., funcția/ data
<i>Referință la Planul de audit</i>	Recomandările 1.1.-1.3 (3 recomandări de audit)

Scopul auditului (pentru DL respectiv) a constat în analiza nivelului de implementare a recomandărilor înaintate entității X (3 recomandări de audit) în cadrul misiunii de audit al performanței _____, prin colectare probelor de audit, informațiilor necesare pentru a evalua impactul obținut și a identifica deficiențele de realizare a activităților entităților responsabile.

Obiectivul general al misiunii de follow-up a constat în evaluarea modului în care au fost abordate și executate/implementate recomandările înaintate, precum și a impactului obținut în urma implementării/executării Hotărârii CC nr. _____.

Reieșind din obiectivul general de audit propus, echipa de audit a stabilit următoarele obiective specifice/întrebări de audit:

Întrebarea de audit nr. 1. *Factorii de decizie responsabili de implementarea recomandărilor au întreprins măsurile necesare în vederea realizării recomandărilor înaintate Entității X în auditul precedent?*

Întrebarea de audit nr. 2. *Măsurile întreprinse pentru implementarea recomandărilor de audit au avut un efect pozitiv, eliminând neajunsurile constatate în auditul precedent?*

Sfera de audit (domeniul de aplicare) și Metodologia auditului

Sfera de audit

Auditul s-a desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit aplicate de Curtea de Conturi⁴², domeniul de aplicare cuprinzând analiza și evaluarea activităților și măsurilor întreprinse în perioada _____ (perioada de la publicarea HCC și Raportului de audit) pentru implementarea recomandărilor înaintate.

Misiunea de audit a cuprins activitățile realizate și măsurile întreprinse de factorii de decizie ale Entității X.

⁴² Hotărârea Curții de Conturi nr. nr.2 din 24 ianuarie 2020 cu privire la aplicarea Cadrelor Declarațiilor Profesionale ale INTOSAI; ISSAI 300 „Principiile fundamentale ale auditului performanței”, ISSAI 3000-3899 „Standarde ale auditului de performanță”, GUID 3900-3999 Linii directorii suplimentare privind auditul de performanță (GUID 3910 „Concepte de bază privind auditul performanței”, GUID 3920 „Procesul de audit al performanței”, GUID 5000-5999 Îndrumări specifice de ghidare (GUID 5200 „Activități cu perspectivă de mediu”, GUID 5202 „Dezvoltare durabilă: Rolul instituțiilor supreme de audit”, GUID 9000 „Audituri cooperative între Instituțiile Supreme de Audit”).

Metodologia de audit a cuprins principalele proceduri de audit, precum:

5. *Interviurile* – au fost intervievate persoanele responsabile din cadrul Entității X, fiind structurate un șir de întrebări privind exercitarea sarcinilor în vederea implementării recomandărilor ____ (*proceele verbale se anexează la DL (Anexa nr.16)*);

6. *Analiza documentelor* – au fost analizate planurile de acțiuni ale entităților cu privire la implementarea recomandărilor, acte elaborate, decizii, ș.a., precum și consecvența și completitudinea acestora; au fost verificate instrumentele elaborate în domeniu întru identificarea aplicabilității și eficienței acestora;

Astfel, în cadrul misiunii de audit au fost colectate, sintetizate, analizate și interpretate mai multe tipuri de probe de audit: fizice, verbale, documentare și analitice, pentru a fi rezonabile în formularea concluziilor relevante.

Constatări de audit:

Se reflectă toate constatările auditului aferente recomandărilor înaintate entității X.

Constatarea 1 din Raportul de audit precedent

Se descrie pe scurt ce s-a constatat din misiunea de audit precedentă deficiențele, erorile, scăpările din partea entității X și impactul acestor erori.

Pentru a face o legătură logică între toate elementele și a crea o transparență și corelare logică între acestea, auditorul poate expune rezultatele analizelor sale într-un tabel, cum ar fi:

Recomandarea	Acțiunile întreprinse
3. Ministerului X: elaborarea unei baze de date la nivel național _____ (pct.4.4.7);	Ministerul X a elaborat și aprobat un Plan de acțiuni cu privire la implementarea recomandărilor, stabilirea persoanelor responsabile și a termenelor de realizare a acțiunilor cu atingerea indicatorilor de rezultat. Pentru trimestrul IV al anului 2019 s-a stabilit termenul de elaborare a bazei de date la nivel național a _____, acțiune care nu a fost realizată.
Efectul măsurilor întreprinse: Lipsa unei evidențe stricte a nu asigură disponibilitatea unor date reale și veridice privind numărul acestora, ceea ce subminează întreg procesul de evaluare, monitorizare și raportare a datelor, afectând astfel și realizarea eficace și în deplină măsură a obiectivelor Programului.	
Gradul de implementare a recomandării: Reieșind din informațiile prezentate, auditul public extern constată că recomandarea nu a fost implementată.	

Concluzia/Comentariul auditului:

Evaluările auditului denotă că până la moment nu s-a asigurat accesul la baze de date calitative prin îmbunătățirea capacității serviciilor informaționale, obiectiv specific al Programului. Este relevant de menționat că potrivit Planului de acțiuni al Programului⁴³ urma să fie organizată o evidență automatizată a persoanelor, obiectiv nerealizat până în prezent, ceea ce creează impedimente aferente evidenței și monitorizării persoanelor respective.

⁴³ Pct.6.4 din Anexa nr.2 la HG nr.--- din 30.11.20--.

Menționăm că unele acțiuni al Programului, stabilesc indicatori de rezultat care vizează asigurarea garantată a activităților XXXX. În lipsa unei baze de date la nivel național este dificil de estimat acești indicatori privind număr de persoane care beneficiază de ----- din populația totală.

La moment, evidența persoanelor ----- se efectuează manual, iar colectarea datelor de către --- ----- implică utilizarea resurselor de timp. Totodată, Sistemul Informațional Automatizat „SIA” se află la etapa de dezvoltare a funcționalităților și nu oferă posibilitatea de a evalua și monitoriza rezultatele activității instituției de profil,

Crearea Registrului electronic de evidență a persoanelor ar facilita procesul de planificare a necesitățilorși ar asigura accesul pe deplin la servicii garantate de către stat, prevăzute în Programul național

Constatarea 2 din Raportul de audit precedent

Pentru fiecare constatare aferente recomandărilor înaintate aceleiași entități se descrie similar situația existentă și care este concluzia preliminară

Concluzii:

Se prezintă per general situația recomandărilor

Recomandări:

Ce trebuie să îmbunătățească entitățile, ca să fie asigurată implementarea integrală a recomandărilor?

I. SINTEZA (max. 1 pagină)

Acest compartiment trebuie să cuprindă conținutul întregului Raport de audit, din toate compartimentele, într-un mod concis și echilibrat. Pentru a fi eficientă, sinteza are, în mod obișnuit, până la două pagini și conține un rezumat al principalelor concluzii și recomandări de audit.

Se descrie sopolul Curții de Conturi în realizarea misiunii follow up și importanța acesteia în oferirea unui impact de pe urma recomandărilor oferite în cadrul auditului precedent efectuat.

Se descrie Obiectivul Curții, care a constat în evaluarea modului în care au fost abordate și executate/implementate recomandările înaintate în cadrul auditului precedent.

II. PREZENTAREA GENERALĂ (apr. 1-2 pagini)

2.1 Temeiul auditului

Auditul a fost efectuat în temeiul art.31, alin.(5) și art.32 din Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova nr.260 din 07.12.2017 și în conformitate cu Programul anual al activității de audit pe anul -----.

2.2. Descrierea domeniului auditat

Se descrie pe scurt care au fost problemele abordate în auditul precedent, care au fost deficiențele, la ce compartimente deficiente Curtea a atras atenția, ce concluzii a făcut și câte recomandări au fost înaintate.

III. OBIECTIVELE ȘI SFERA DE AUDIT

3.1 Obiectivul general și întrebările de audit

Obiectivul general al misiunii de follow-up a constat în evaluarea modului în care au fost abordate și executate/implementate recomandările înaintate, precum și a impactului obținut în urma implementării/executării Hotărârii Curții de Conturi nr.--- din ----- 20--.

Reieșind din obiectivul general de audit propus, echipa de audit a stabilit următoarele obiective specifice/întrebări specifice de audit:

Întrebarea de audit nr. 1. *Factorii de decizie responsabili de implementarea recomandărilor au întreprins măsurile necesare în vederea realizării recomandărilor înaintate în auditul precedent?*

Întrebarea de audit nr. 2. *Măsurile întreprinse pentru implementarea recomandărilor de audit au avut un efect pozitiv, eliminând neajunsurile constatate în auditul precedent?*

3.2 Sfera de audit

Cine sunt cei responsabili? (se descrie entitatea/entitățile care au fost responsabile de gestionarea programului, procesului, proiectului sau activitatea specifică și au primit recomandări). *De ex.: Probele de audit au fost colectate la Ministerul X, Y, Instituția /Centrul D, Serviciul W, Consiliul municipal/raiona/local*

Ce perioadă? Se menționează clar perioada ce va fi auditată. *De ex.: Domeniul de aplicare misiunii de follow-up a cuprins acțiunile realizate în perioada anilor 2019-2021 (I semestru) de către entitățile vizate în Hotărârea Curții de Conturi nr.1 din 31.01.2019, în vederea asigurării implementării recomandărilor de audit înaintate prin hotărârea menționată.*

Când se va desfășura studiul? Se determină perioada de timp necesară pentru desfășurarea auditului (perioada de executare de la până la; perioada de raportare de la până la).

3.3 Metodologia de audit

Metodologia de audit a cuprins următoarele proceduri de audit, precum: contrapunerea informațiilor prezentate de către entitățile vizate, observarea directă, examinarea documentelor,

aplicarea interviurilor și a chestionarelor. În cadrul misiunii au fost colectate, sintetizate, analizate și interpretate toate tipurile de probe de audit: fizice, verbale, documentare și analitice.

IV. CONSTATĂRI

Capitolul V va conține, de obicei următoarea structură:

4 Recomandări înaintate către Ministerul X

5.1.1. Constatările de audit precedente

Recomandarea	Acțiunile întreprinse (Întrebarea specifică 1)
1. Ministerului X să aprobe.....	Ministerul Sănătății a elaborat și aprobat un Plan de acțiuni cu privire la
Efectul măsurilor întreprinse (Întrebarea specifică 2): Nu poate fi evaluată eficiența mijloacelor financiare utilizate pentru implementarea Planuluiși eficacitatea obiectivelor stabilite. Sursele de finanțare a acțiunilor pentru atingerea obiectivului general nu au fost expres stabilite, circumstanțe ce au condiționat nerealizarea în unele cazuri a acestora.	
Gradul de implementare a recomandării: Reieșind din informațiile prezentate supra, auditul public extern constată că recomandarea nu a fost implementată.	

În continuare se dezvăluie pe scurt comentariile auditorului referitor la ceea ce s-a așteptat de la recomandarea respectivă și care este starea lucrurilor la moment, precum și necesitatea de a înainta o recomandare nouă.

4.2. Constatările de audit precedente

4.2 Recomandări înaintate către Instituția D

4.2.1. Constatările de audit precedente

Pentru fiecare subparagraf este aceeași abordare de expunere a situației referitor la nivelul de implementare a recomandărilor de audit și beneficiile aduse, sau ce urmează de pe urma implementării. Auditorul se expune pentru fiecare recomandare înaintată atât implementată, cât și neimplementată. Astfel, auditul menționează eforturile depuse de entități în direcția soluționării problemelor existente și scoate în evidență impactul Curții urmare evaluării deficiențelor și identificarea soluțiilor pentru diminuarea riscurilor din domeniu.

V. CONCLUZIE

La scierea concluziei, auditorul nu trebuie să uite de cele 4 elemente. Astfel, se sintetizează pe scurt ce probleme au fost identificate anterior, Care este situația la moment (urmare a perioadei acordate pentru implementare), care este cauza că acestea nu au fost implementate și care este efectul neimplementării recomandărilor.

VI. RECOMANDĂRILE DE AUDIT

Se înaintează recomandări noi, după caz, dacă au apărut circumstanțe independente față de entități, sau se aplică penalități conform Codului Contravențional pentru neimplementarea recomandărilor.

Semnăturile echipei de audit:

Șeful echipei:

N.P. _____

Membrii echipei:

N.P. _____

N.P. _____

Responsabilul de audit

N.P. _____