



CURTEA DE CONTURI A REPUBLICII MOLDOVA

HOTĂRÎRE nr. 71
din 30 decembrie 2010

privind aprobarea Ghidului cu privire la auditul veniturilor de stat

În scopul aplicării uniforme, la nivelul convenit a procedurilor de audit în timpul misiunilor de audit al veniturilor de stat, în vederea planificării, executării, raportării obiective și coerente a rezultatelor auditelor, în temeiul art.7, art. 15 și art. 16 din Legea Curții de Conturi nr.261-XVI din 05.12.2008, Curtea de Conturi

hotărăște :

1. Se aprobă Ghidul cu privire la auditul veniturilor de stat, conform anexei.
2. Prevederile Ghidului, aprobat prin prezenta hotărîre, se vor aplica la efectuarea misiunilor de audit al veniturilor de stat de către auditorii publici ai Curții de Conturi.
3. Ghidul cu privire la auditul veniturilor de stat va fi testat pe parcursul anului 2011 în cadrul misiunilor de audit al veniturilor administrate de Serviciul Vamal și Serviciul Fiscal de Stat.
4. Departamentul metodologie și planificare strategică va monitoriza, colecta și generaliza toate propunerile, obiecțiile, comentariile parvenite pe parcursul testării și, după caz, la finele anului 2011 va întocmi proiectul de modificare/completare a Ghidului.

Ala POPESCU
Președintele Curții de Conturi

GHIDUL
cu privire la auditul veniturilor de stat

Decembrie 2010

Cuprins:

I. Dispoziții generale	2
II. Planificarea auditului	2
2.2 Procedurile auditului efectuate la etapa de planificare	3
2.2.1 Înțelegerea domeniului auditat.....	3
2.2.2 Identificarea sistemelor informatice	3
2.2.2.1. Întrebările principale de audit pentru auditul sistemelor TI	4
2.2.2.2. Examinarea sistemelor vamal și fiscal sub aspectul TI – principiile de bază	4
2.2.3. Identificarea și evaluarea riscurilor și a controalelor interne.....	5
2.2.3.1. Tipurile de riscuri.....	5
2.2.3.2. Identificarea riscurilor.....	6
2.2.3.3. Stabilirea riscurilor prioritare.....	6
2.2.3.4. Riscurile specifice în auditul veniturilor.....	7
2.2.3.5. Întrebările principale ale auditului	8
2.2.4. Abordarea auditului.....	8
2.2.4.1. Auditul regularității.....	9
2.2.4.2. Auditul performanței.....	10
2.2.5. Elaborarea Planului general de audit	10
III. Executarea auditului și raportarea rezultatelor.....	11

I. Dispoziții generale

1.1. Ghidul cu privire la auditul veniturilor de stat (în continuare – *Ghid*) este întocmit în baza prevederilor art.7 alin. (3), art.28 și art.31 din Legea Curții de Conturi nr. 261-XVI din 05.12.2008.

1.2. Scopul prezentului Ghid este de a descrie activitățile specifice auditării veniturilor de stat, diferite de procedurile-standard aplicabile misiunilor de audit. Ghidul prevede aplicarea la auditul veniturilor de stat a procedurilor specifice atât auditului performanței, cât și auditului regularității.

1.3. Toate serviciile de management al veniturilor se bazează pe faptul că contribuabilii efectuează o autoevaluare exactă a impozitelor și taxelor pe care trebuie să le plătească. *Serviciul Vamal (SV) și Serviciul Fiscal de Stat (SFS)* trebuie să desfășoare mai multe activități pentru a stimula contribuabilii să-și respecte obligațiile. Ele pot lua mai multe forme, cum ar fi educarea contribuabililor, măsurile care îi ajută să se conformeze și, dacă e cazul, aplicarea măsurilor forțate față de contribuabilii care refuză să plătească.

1.4. Contribuabilii trebuie să cunoască că instituțiile statului responsabile de colectarea veniturilor dispun de sisteme eficiente, care asigură că toți oamenii achită impozitele la timp. Un element important în promovarea conformității este controlarea corespunzătoare a contribuabililor pentru a depista cazuri de neconformare la prevederile cadrului legal privind impozitele și a preveni neconformarea potențială în viitor. Această sarcină a SV și SFS este importantă și trebuie să fie tratată cu seriozitate și eficiență.

1.5. Auditul colectării și gestionării impozitelor ce reprezintă venituri fiscale și vamale va contribui la evitarea risipei financiare și va spori la acumularea acestora în bugetul de stat (în calitate de mijloace publice).

II. Planificarea auditului

2.1. Standardele și procesele acceptate la nivel internațional pentru planificarea auditului veniturilor nu diferă mult de cele aplicate altor tipuri de audit. Aspectele specifice ce urmează a fi abordate la planificarea auditelor veniturilor se încadrează în trei categorii largi.

2.1.1. În general, serviciile de administrare a veniturilor sînt automatizate și deseori se bazează pe *aplicații informatice (în continuare - AI)* sofisticate pentru controlul managementului procesului. Prin urmare, la etapa de planificare preliminară a auditelor veniturilor trebuie să se efectueze examinarea și evaluarea aprofundată a controalelor interne menținute de AI.

2.1.2. Veniturile de stat asigură fondurile necesare pentru finanțarea activităților statului, iar evaluarea și colectarea eficientă a veniturilor de către SFS și SV permit statului să presteze cetățenilor servicii mai calitative. De aceea, pentru a se asigura de faptul că partea de venituri este corectă, auditorii trebuie să examineze și să prezinte evaluarea metodologiilor utilizate la SV și SFS pentru a estima veniturile.

Ca rezultat al acestor examinări, factorii de decizie vor fi informați cu privire la caracterul adecvat al metodologiilor actuale și li se vor oferi modalități de a le schimba pentru a fi utilizate în estimările veniturilor în anii viitori.

2.1.3. Veniturile SFS și SV provin din mai multe surse și, prin urmare, la planificarea auditului trebuie să se aplice tehnici specifice pentru examinarea analitică a veniturilor din toate sursele. Examinarea analitică aprofundată va ajuta la concentrarea auditului asupra acelor surse de venituri care sînt semnificative și prezintă risc de eroare sau fraudă.

2.2. Procedurile de audit efectuate la etapa de planificare:

2.2.1. Înțelegerea domeniului auditat

2.2.2. Identificarea sistemelor informatice

2.2.3. Identificarea și evaluarea riscurilor și a controalelor interne

2.2.4. Abordarea auditului

2.2.5. Elaborarea Planului general de audit.

2.2.1. Înțelegerea domeniului auditat

Pentru a planifica auditul în mod economic, eficient și eficace și, în special, pentru a evalua riscurile, auditorul trebuie să realizeze o înțelegere completă a domeniului. În acest sens, pentru a înțelege activitatea domeniului auditat, el va face analiza aprofundată necesară pentru a obține o perspectivă completă asupra mediului de control intern al entității, ceea ce va contribui la o descriere mai completă a evaluării riscurilor de audit și va avea un impact direct asupra abordării alese pentru audit, și, în final, va influența obiectivele de audit.

2.2.2. Identificarea sistemelor informatice

Majoritatea instituțiilor din sectorul public utilizează din plin tehnologiile informaționale pentru a prelucra tranzacțiile financiare și pentru a-și produce rapoartele financiare, deci, la rîndul său, și sistemele vamale și fiscale se bazează pe sistemele *tehnologiilor informaționale (în continuare - TI)*.

La planificarea auditului, auditorul trebuie să ia în considerare riscurile prezentate de funcțiile TI de prelucrare. Auditorul va trebui nu doar să examineze dacă sistemele funcționează eficient, ci și dacă există mecanisme adecvate de creare a copiilor de rezervă și de restaurare a sistemelor de importanță critică pentru activitatea entității în eventualitatea unei defecțiuni serioase în sistem.

Existența TI nu schimbă obiectivele fundamentale ale auditului. Totuși, sistemele TI au caracteristici specifice care pot influența opinia auditorului despre risc sau poate pretinde de la auditor să adopte o abordare de audit diferită. De exemplu, sistemele TI pot:

- permite anonimatul și reduce responsabilitatea;
- permite schimbarea neautorizată și neînregistrată în datele contabile;
- permite dublarea introducerii sau prelucrării datelor;
- fi vulnerabile la accesul de la distanță și neautorizat;
- ascunde sau face invizibile anumite procese;
- înlătura sau face obscură pista de audit;
- repartiza pe larg datele în sistemele distribuite;

➤ fi controlate de către contractanții din exterior, care își aplică propriile standarde și controale.

2.2.2.1. Întrebările principale de audit pentru auditul sistemelor TI

Având în vedere faptul că sistemele financiare ale SV și SFS sînt computerizate, auditorii trebuie să analizeze impactul acestor sisteme asupra obiectivelor de audit.

În particular, ei trebuie:

➤ să se informeze despre relația între rapoartele financiare și sistemele computerizate care le susțin;

➤ să evalueze necesitatea de a implica în audit specialiști în auditul TI;

➤ să analizeze impactul tehnologiilor informaționale asupra evaluării riscurilor atât la nivel de entitate, cât și pentru fiecare domeniu de raportare;

➤ să analizeze domeniul pentru utilizarea programelor informatice speciale de audit pentru a ajuta auditul, inclusiv identificarea celor mai potrivite mijloace de accesare și analizare a datelor de tranzacție;

➤ să analizeze dacă abordarea de audit ar putea sau ar trebui să includă o oarecare încredere în controalele computerizate;

➤ să identifice sistemele financiare în curs de elaborare care vor pretinde implicarea auditului.

2.2.2.2. Principiile de bază care stau la baza examinării sistemelor TI

Examinarea TI este compusă din trei părți:

Partea întâi – Informația contextuală privind administrarea sistemelor TI

Auditorul colectează informațiile contextuale privind administrarea echipamentului și programelor TI. Informațiile privind mărimea, tipul și complexitatea tehnică a sistemelor computerizate permite auditorului să evalueze dacă este nevoie de asistența specializată a auditului TI. Această parte, de asemenea, ar trebui să identifice sistemele financiare în curs de dezvoltare care cer implicarea auditelor viitoare.

Aceste activități ar trebui să fie finalizate înainte ca auditorul să examineze mediul de control TI sau procedurile de control al aplicațiilor.

Partea a doua – Examinarea mediului de control TI și evaluarea riscurilor entității

Această parte evaluează controalele și procedurile care funcționează în cadrul mediului de control TI. Neajunsurile identificate în mediul de control TI pot submina eficiența procedurilor de control din cadrul fiecărui program financiar aplicat.

Partea a treia – Examinarea controalelor programelor aplicate și evaluarea riscurilor în domeniul de raportare

În această parte finală, auditorul ar trebui să examineze procedurile de control, sistemele de control intern și riscurile de audit din fiecare aplicație financiară importantă.

Faptul că ambele servicii de colectare a veniturilor se bazează pe procese automatizate ar trebui să fie reflectat în planurile SV și SFS, printr-o concentrare mai mare asupra unei abordări de audit în bază de sisteme, și nu în baza conformității și

controlului fizic prin utilizarea tehnicilor de testare directă de fond. Această constatare poate fi făcută în baza cunoașterii impactului existent și potențial pe care îl are controlul intern al AI, care poate influența în mod clar abordarea de audit. Pentru toate entitățile care utilizează AI importante, înaintea planificării detaliate a auditului, trebuie să fie efectuate studiile preliminare ale acestor AI. Aceste studii ar trebui să fie efectuate de către echipa de audit TI a Curții de Conturi împreună cu un membru/membrii echipei de audit. Abordarea evaluării AI de către această echipă va aprofunda cunoștințele de audit TI în general și va oferi membrului/membrilor echipei de audit informațiile specifice privind AI ale entității supuse auditului. Scopul acestor studii ale AI ar trebui să fie evaluarea gradului de încredere în faptul că AI asigură controale interne solide pentru procesele financiare și operaționale cheie ale entității supuse auditului. Rezultatele acestor evaluări vor fi reflectate în Planul general de audit și vor influența conținutul general al secțiunilor referitoare la riscurile de audit și abordarea de audit. Un grad înalt de asigurare privind controalele interne oferit de AI are ca rezultat un risc de audit mai mic, mărimi mai mici ale eșantioanelor și audite mai rapide și mai eficiente. Este important ca auditorii să înțeleagă mediul de control al AI.

În acest mod, echipa de audit a Curții de Conturi trebuie să evalueze existența și eficiența aranjamentelor de control intern elaborate de SV și SFS pentru a asigura colectarea corectă a veniturilor fiscale și vamale. Auditorii urmează să evalueze dacă sistemele de management fiscal și vamal sînt elaborate în mod adecvat și pot face recomandări pentru a îmbunătăți mediul de control.

2.2.3. Identificarea și evaluarea riscurilor și a controalelor interne

Auditorul identifică și evaluează riscurile pentru fiecare categorie de operațiuni economice. Evaluarea riscurilor, stabilirea nivelului materialității și estimarea erorilor de către auditor determină volumul activității de audit. Identificarea riscurilor specifice îl ajută pe auditor la selectarea testelor de audit, care vor fi orientate în special către problemele cele mai importante.

2.2.3.1. Tipurile de riscuri

În contextul auditului, riscul se referă la evenimentele sau pericolele care pot cauza denaturări semnificative în Raportul Guvernului privind executarea bugetului de stat, precum și pot influența impozitarea în conformitate cu legile, regulamentele și actele normative, respectiv, riscurile care pot afecta buna guvernanță: economia, eficiența și eficacitatea. Există condiții care pot spori riscul și printre ele se numără:

- experiența sau incidentele anterioare care pun sub semnul întrebării integritatea sau competența conducerii sau a altor angajați;
- presiunile sau solicitările financiare sau de raportare specifice în cadrul entității auditate;
- neajunsurile în proiectul și funcționarea sistemelor de raportare și control intern;
- controlul inadecvat asupra datelor într-un mediu de sisteme informatice.

Pentru a realiza un audit corespunzător al unui sistem de management al controlului fiscal sau vamal, auditorul trebuie, în primul rând, să efectueze o evaluare aprofundată a riscurilor pentru a determina riscurile de audit existente în sisteme.

Acest lucru va permite auditorului să direcționeze resursele de audit spre domeniile care prezintă cel mai mare risc. Auditul sistemelor respective poate să fie complicat, deoarece acesta va trebui să includă examinarea sistemelor complexe TI și, drept urmare, ar putea fi dificil de identificat resursele corespunzătoare pentru a aborda toate domeniile de risc identificate de analiza riscurilor.

2.2.3.2. Identificarea riscurilor

Prima sursă de informație ar trebui să cuprindă propriile proceduri de evaluare a riscurilor entității. Auditorii ar trebui să afle de la conducerea entității ce proceduri utilizează pentru examinarea riscurilor în instituția lor, ce riscuri au identificat și ce proceduri au pentru a aborda și a reduce riscurile.

Conducerea SV și cea a SFS trebuie să implementeze procedurile de management al riscurilor, însă dacă lucrurile nu stau așa sau dacă aceste proceduri sînt vagi, auditorii ar trebui să le ofere sfaturi în privința tehnicilor de evaluare a riscurilor și, astfel, să sporească eficiența entității și să coopereze cu ele pentru a îmbunătăți guvernanta corporativă în cadrul instituțiilor.

De asemenea, auditorii ar trebui să efectueze o evaluare a riscurilor și să utilizeze informațiile colectate pentru a înțelege activitatea entității. Cel mai probabil, informațiile despre riscuri vor fi obținute, în primul rând, din discuțiile cu conducerea entității și din activitățile efectuate pentru a examina sistemele de raportare și control intern. Este important de conștientizat faptul că pentru a înțelege pe deplin modul în care conducerea abordează riscurile și pentru a determina impactul asupra abordării de audit, auditorii trebuie să discute despre riscurile identificate.

În general, riscul se va încadra în două categorii de riscuri la nivel de entitate:

- riscurile cărora se expun SV și SFS;
- riscurile care țin de domeniile specifice de raportare sau de fluxurile de tranzacții din cadrul instituțiilor.

2.2.3.3. Stabilirea riscurilor prioritare

Deși deseori auditorii identifică multe riscuri, ei trebuie să se concentreze asupra acelor riscuri care au un grad mai mare de probabilitate de a se întîmpla și care ar putea avea un impact semnificativ asupra rapoartelor financiare. De aceea, ei au nevoie de un sistem de stabilire a priorităților ce țin de riscurile identificate. Acest sistem se numește repartizarea riscurilor și utilizarea metodei respective va garanta elaborarea procedurilor ce abordează riscurile cu șanse mari de a fi semnificative în contextul impactului lor asupra rapoartelor financiare.

A doua parte a evaluării riscurilor implică utilizarea raționamentului pentru a decide care riscuri pot fi ignorate și care trebuie să fie examinate cu mai multă atenție și abordate prin procedurile de audit.

Este important ca evaluarea riscurilor să se bazeze pe cunoștințele pe care le are echipa de audit despre entitate și domeniul auditat și ca toată echipa de audit să

aprecieze ce riscuri există și importanța lor în raport cu obiectivele de audit. De asemenea, este vital ca orice schimbare în evaluarea riscurilor și, respectiv, schimbările în procedurile planificate de audit să fie comunicate echipei la o etapă timpurie. De-seori acest lucru poate să se întâmple, de exemplu, ca răspuns primit din partea conducerii la evaluarea riscurilor, efectuată de echipa de audit. Complexitatea SV și SFS implică faptul că evaluarea riscurilor cel mai probabil va fi una complicată, însă ea trebuie să fie făcută în regim de prioritate.

2.2.3.4. Riscurile specifice în auditul veniturilor

Veniturile fiscale și vamale deseori derivă din procese și reglementări complexe și implică multe documente și numeroase tranzacții separate. Acest lucru deseori înseamnă că datele privind tranzacțiile sînt colectate și calculate în primă instanță de contribuabil și informația respectivă va fi bună doar în măsura în care datele prezentate de contribuabili vor fi calitative.

Prin urmare, este foarte important ca, la analiza procedurilor de control intern, implementate de conducere, să se verifice dacă există sisteme adecvate care să asigure că datele prezentate sînt exacte și că contribuabilii se conformează regulilor sau cadrului legal/normativ existent.

Datele stocate în baza centrală de date de înregistrare a SV și SFS reprezintă un sistem TI complex. Aceste sisteme pot fi utilizate pentru a identifica tendințele în datele raportate care, la rîndul lor, pot oferi o asigurare directă de audit cu privire la gradul de încredere în sistem.

Cînd un contribuabil se înregistrează pentru prima dată, entitatea (SV sau SFS) prelucrează detaliile datelor sale, clasificînd caracterul activității economice desfășurate de agent în conformitate cu un șir de coduri de clasificare. Pentru a verifica acest sistem de autoevaluare, entitatea trebuie să desfășoare activități care asigură faptul că dările de seamă sînt veridice și corecte (un agent economic poate să fi comis o greșală, și nu o fraudă). Poate fi efectuat doar un eșantion de vizite de verificare din cauza volumului mare de dări de seama primite de SV și SFS.

În scopul obținerii unei asigurări că toate veniturile cuvenite sînt colectate, echipa de audit urmează să efectueze vizite la unele instituții subordonate SV și SFS (selectate aplicînd principiul materialității), precum și la unii agenți economici, în scopul eliminării riscului de introducere incorectă a informației în sistemele informatice ale SV și SFS.

Legătura computerizată între diferite tipuri de taxe și impozite poate fi utilizată pentru a determina gradul riscului că contribuabilul nu se va conforma obligațiilor, deoarece informațiile colectate dintr-o bază de date pot fi combinate cu informațiile din alte surse pentru a stabili care contribuabili prezintă un risc mare de a nu se conforma obligațiilor/cerințelor legale.

Analizele riscului în care se utilizează datele istorice pot releva tendințele anterioare și cele actuale. Totuși, ele nu permit prezicerea sau aplanarea riscurilor noi sau schimbărilor rapide în modul în care se desfășoară afacerile.

Modelarea riscurilor viitoare trebuie să se bazeze pe tendințele istorice, dar să fie flexibilă, gata să se adapteze la situații noi. Riscurile specifice sectorului trebuie să fie înțelese bine pentru a direcționa precis eforturile inspectorilor vamali și fiscali.

2.2.3.5. Întrebările principale ale auditului

1. Sînt colectate suficiente informații privind dările de seamă fiscale și perfecționarea documentelor vamale pentru a permite analiza ulterioară a evidenței de conformare a agenților economici?

2. Formulările sînt simple și ușor de completat?

3. Angajații sînt suficient de bine instruiți pentru a putea interpreta și introduce datele de înregistrare și raportare?

4. Datele sînt introduse în mod standardizat (este posibil ca două persoane să introducă aceleași date în același mod)?

5. Există suficiente procese de validare a datelor?

6. Există suficiente mijloace de asistare în selectarea contribuabililor cu un risc înalt de neconformare?

7. Numărul de vizite de verificare este justificat în comparație cu numărul de contribuabili?

8. Există suficiente mijloace asistate de programe informatice pentru a ajuta la selectarea contribuabililor cu un risc înalt de neconformare?

9. Riscurile de sector au fost identificate și sînt reprezentate în modelul riscului cu o atenție mai mare acordată sectoarelor de risc mai mare?

10. Modelele sînt suficient de flexibile, astfel încît să poată include toate tendințele noi, care nu sînt reflectate de datele istorice?

11. Structurile guvernamentale pot face schimb de informații pentru a contribui la identificarea riscurilor?

12. Datele sînt stocate în așa fel încît să fie ușor de transmis?

Este important de accentuat că, din perspectiva controlului intern, auditul sistemului de management fiscal și vamal nu diferă de orice alt tip de audit. El trebuie să adere la aceleași standarde și să fie efectuat astfel încît să satisfacă obiectivele majore ale auditului. Responsabilitatea de asigurare a sistemelor de control intern corespunzătoare aparține conducerii entității, și nu auditorului; în mod similar, cu toate că activitatea de audit poate dezvălui probe ale fraudei, descoperirea fraudei nu este responsabilitatea auditorului, deși, dacă se descoperă așa ceva, este important ca acest lucru să fie raportat și documentat în modul corespunzător.

2.2.4. Abordarea de audit

Această secțiune descrie tehnicile recomandate de audit care ar putea fi utilizate pentru a obține cele mai bune rezultate în realizarea obiectivelor în diferite tipuri de audit care ar putea fi efectuate asupra veniturilor publice. Planul general de audit pentru auditele axate pe venituri ar trebui să reflecte, în secțiunea privind abordarea de audit, cum vor fi evaluate și raportate metodologiile utilizate pentru a estima bugetele de venituri colectate pentru anul financiar examinat în cadrul auditului. Secțiunea privind obiectivele auditului a Planului general de audit, de asemenea, va trebui să reflecte acest lucru ca un obiectiv clar și concret al auditului

2.2.4.1. Auditul regularității

În acest caz, auditul regularității urmează să adopte o abordare-standard de examinare a influenței corectitudinii acumulatei veniturilor de stat asupra Raportului Guvernului privind executarea bugetului de stat cu următoarele aspecte specifice ce țin de veniturile fiscale și vamale:

❖ **Planificarea și supravegherea:** Procesul de planificare trebuie să fie efectuat concentrându-se asupra următoarelor domenii:

- structura organelor de management vamal și fiscal (organizarea, divizarea sarcinilor, prevederile legale etc.);
- aranjamentele bugetare (selectarea capitolelor bugetului veniturilor, clasificarea bugetară, articolele bugetare);
- analiza proceselor și procedurilor (selectarea diferitelor domenii în activitățile SFS și SV, cum ar fi gestionarea, colectarea veniturilor, efectuarea auditului, ținerea contabilității, resursele umane și instruirea etc.).

❖ **Urmărirea implementării recomandărilor auditelor anterioare:** Auditorul responsabil de efectuarea auditului trebuie să ia în considerare constatările semnificative și recomandările auditelor anterioare, în special acele care au un impact asupra:

- stării și vechimii datoriei debitoare sau creditoare;
- calității controlului intern în procesele de colectare a impozitelor și taxelor;
- integrității dosarelor/datelor contribuabilului (atât pe hârtie, cât și în versiune electronică).

Activitățile de urmărire a implementării recomandărilor trebuie să ajute auditorul să determine dacă entitatea supusă auditului a luat măsurile de corectare corespunzătoare la timp, reieșind din constatările auditelor anterioare.

❖ **Evaluarea controlului intern:** Aici auditorul trebuie să se concentreze asupra bugetului de venituri, iar șeful echipei de audit trebuie să obțină o înțelegere suficient de bună privind protejarea colectării veniturilor și prevenirea sau depistarea la timp a tranzacțiilor neautorizate și a accesului neautorizat la veniturile colectate, care ar putea provoca pierderi în fondurile publice. La testarea conformității, auditorul trebuie să evalueze capacitatea controlului intern al serviciului de a depista și/sau de a preveni daunele potențiale în procesul de colectare a impozitelor.

❖ **Cazul specific al auditelor regularității:** Domeniul de aplicare a auditului trebuie să includă o examinare a sistemului și tranzacțiilor financiare ale SFS și SV pentru a determina dacă entitatea s-a conformat legilor, regulilor, reglementărilor, procedurilor etc. aplicabile specifice. În special, la efectuarea auditului regularității veniturilor, cum ar fi impozitele și taxele vamale, auditorul trebuie să efectueze o examinare pentru a determina dacă regulile și procedurile aplicabile referitoare la venituri asigură o verificare eficientă a colectării și ținerea corespunzătoare a evidenței contabile a veniturilor.

❖ **Probele:** Auditorul trebuie să obțină probe relevante, suficiente și demne de încredere pentru a obține o bază rezonabilă de a argumenta concluzia/opinia exprimată în raport.

❖ **Documentele de lucru:** Activitatea auditorului trebuie să fie înscrisă în documentele de lucru care trebuie să fie colectate în mape speciale conform procedurilor interne ale Curții de Conturi. Aceste documente trebuie să conțină obiectivele, domeniul de aplicare și metodologia, inclusiv toate criteriile de eșantionare utilizate; documentația privind activitatea desfășurată pentru a argumenta concluziile importante, inclusiv descrierile tranzacțiilor și evidențele examinate și probele examinărilor în regim de supraveghere privind activitatea efectuată. Documentele de audit trebuie să permită examinarea calității auditului efectuat, oferind documentația de lucru scrisă pentru obținerea probelor care susțin concluziile auditului sau argumentarea opiniei.

❖ **Tehnicile auditului:** Odată ce sînt stabilite obiectivele generale și specifice, auditorii trebuie să treacă la aplicarea tehnicilor-standard de audit, de exemplu:

Interviurile, chestionarele, analiza, studierea legilor, regulilor și reglementărilor privind activitățile SFS și SV, precum și rapoartele lor financiare, organigramele și procedurile manuale de analiză, eșantionarea, analiza datelor statistice, examinarea corespondenței bancare, analiza coeficienților financiari etc.

2.2.4.2. Auditul performanței

Pe lângă abordarea de audit al regularității descrisă în secțiunile precedente există mai multe întrebări la care trebuie să se răspundă prin procedurile specifice auditului performanței. În acest domeniu se recomandă utilizarea din plin a următoarelor tehnici de audit, care, de obicei, sînt legate de auditele performanței:

❖ **Utilizarea din plin a instrumentelor analitice și/sau a analizelor datelor statistice:** La auditul proceselor de colectare a veniturilor este deosebit de utilă evaluarea economicității, eficienței și eficacității, deoarece mai multe neregularități și, în unele cazuri, chiar tipuri de fraudă pot fi depistate doar prin proceduri analitice și/sau comparații statistice cu date similare. De exemplu: Dacă impozitul nu este declarat, SFS nu are nici o sursă importantă de informații care ar putea ajuta auditorilor (și însuși Serviciului Fiscal) să identifice impozitele/veniturile care lipsesc. Evaluarea poate fi efectuată doar prin analize indirecte ale datelor statistice.

Evaluarea plenitudinii, eficienței și fezabilității indicatorilor performanței: De obicei, SV și SFS utilizează mai mulți indicatori ai performanței pentru evaluarea performanței colectării veniturilor și managementului veniturilor. Auditul trebuie să evalueze acești indicatori ai performanței în ce privește plenitudinea, eficiența și caracterul lor practic.

2.2.5. Elaborarea Planului general de audit

Auditorul întocmește Planul general de audit, în scopul stabilirii obiectivelor de audit și a modului în care acestea vor fi îndeplinite. Planul general constituie un instrument prin care se monitorizează progresele realizate și se promovează atît calitatea, cît și profesionalismul activității de audit.

III. Executarea auditului și raportarea rezultatelor

3.1. Etapele de executare și de raportare a auditului veniturilor de stat se realizează cu respectarea procedurilor descrise în Standardele și Manualele de audit al regularității și al performanței, fiind aplicate procedurile specifice ale prezentului Ghid.

3.2. La etapa de executare auditorii acumulează probe pentru a confirma concluziile făcute la etapa de planificare. Faptul că ambele servicii de colectare a veniturilor (SV și SFS) se bazează pe procese automatizate, auditele trebuie să fie concentrate asupra unei abordări de audit în bază de sisteme, și nu în baza testării directe de fond, din cauza că toată informația și rapoartele sînt prelucrate de sistem. Testarea de fond se face la etapa introducerii informației în sistem, astfel acoperind riscul de a introduce o informație eronată intenționat sau din greșeală.

3.3. Părțile interesate, inclusiv legislatorii, instituțiile publice și cetățenii, trebuie să știe dacă fondurile statului sînt gestionate în conformitate cu legile și reglementările normative. Mai mult, ele trebuie să cunoască dacă autoritățile guvernamentale lucrează respectînd principiile economiei, eficienței și eficacității. La efectuarea auditelor regularității și performanței în domeniile fiscal și vamal, Curtea de Conturi are sarcina de a prezenta Parlamentului și Guvernului informațiile de interes general cu privire la caracterul adecvat și gradul de încredere în sistemul de management fiscal și vamal. Aceste informații vor fi prezentate în Raportul asupra administrării și întrebuintării resurselor financiare publice și patrimoniului public, care se examinează în ședință plenară a Parlamentului, precum și în Rapoartele de audit elaborate în rezultatul misiunilor de audit.