

APROB:

Serafim URECHEAN

Președintele Curții de Conturi

02. XII. 2015

Studiu-analiză privind conformitatea standardelor de audit ale Curții de Conturi cu principiile ISSAI și procedurile de follow-up.

Acțiuni de implementare a activităților prevăzute în Condițiile specifice pentru eliberarea tranșelor variabile (Matricea Reformelor de Politici) conform Acordului de finanțare dintre Guvernul RM și UE privind programul de suport pentru reformele politicii finanțelor publice din Republica Moldova, semnat la 27 octombrie 2014, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 921 din 12.11.2014

Programul: Suport pentru reformele politicilor finanțelor publice în Moldova

Componenta C: Curtea de Conturi (CdC) a Republicii Moldova

Condiția C1. Consolidarea eficacității auditului extern.

Subcondiția C1.1 Curtea de Conturi elaborează și publică un studiu/analiză privind conformitatea standardelor/normelor de audit ale Curții de Conturi cu principiile ISSAI și procedurile de follow-up.

Acțiunea A. Stabilirea nivelului de conformitate a standardelor/ normelor de audit ale CC cu principiile ISSAI

Context general

Potrivit prevederilor art. 32 din Legea Curții de Conturi nr.261-XVI din 05.12.2008, auditul public extern se efectuează în conformitate cu legislația Republicii Moldova, cu actele interne, cu standardele proprii de audit, adoptate pe baza standardelor internaționale de audit (INTOSAI).

Prin Declarațiile de la Lima (1977) și Peru (2007) s-a recunoscut capacitatea fiecărei instituții supreme de audit, aliniată principiilor INTOSAI, de a-și decide de sine stătător abordarea de activitate în dependență de mediul de activitate și contextul național. Totodată, li s-a recomandat membrilor INTOSAI, pentru a asigura consecvență, obiectivitate și profesionalism să utilizeze, un cadru comun de referințe acceptat la nivel internațional. De asemenea, Instituțiile Supreme de Audit din întreaga lume au fost încurajate să implementeze ISSAI-urile în conformitate cu mandatul și legislația națională, precum și să-și evalueze performanțele proprii, dar și nivelul de corespundere a normelor, practicilor, tehnicilor și ghidurilor de auditare la ISSAI-uri.

În 2010, în cadrul Congresului INTOSAI de la Johannesburg (Republica Africa de Sud) a fost adoptat un set comprehensiv de standarde Internaționale

pentru Instituțiile Supreme de Audit (ISSAI) care a oferit membrilor INTOSAI un cadru actualizat de standarde internaționale, linii directorii și de cele mai bune practici în domeniul auditului public extern. În cadrul următorului Congres INTOSAI din 2013, care a avut loc la Beijing (China), de către comunitatea internațională a Instituțiilor Supreme de Audit au fost prezentate și acceptate Principiile fundamentale ale auditului sectorului public.

Consolidarea eficacității auditului extern

Odată cu aprobarea setului complet de ISSAI-uri, Curtea de Conturi a Republicii Moldova a decis aplicarea deplină a ISSAI-urilor în activitatea de audit și realizarea misiunilor de audit doar în conformitate cu normele prescrise de acestea. În acest sens, Plenul Curții de Conturi și-a asumat angajamentul de aliniere la standardele internaționale și la cele mai bune practici ale auditului public extern. Astfel, prin Hotărârea nr. 60 din 11.12.2013 s-a aprobat punerea în aplicare a 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, iar prin Hotărârea nr. 7 din 10.03.2014 s-au pus în aplicare Liniile directoare de audit (ISSAI 1000-9999). Prin hotărârile respective s-a cerut auditorilor Curții de Conturi să desfășoare misiuni de audit doar conform prevederilor și în limitele ISSAI.

Începând cu 1 ianuarie 2014 auditorii Curții de Conturi și-au planificat, realizat și raportat activitățile de audit conform principiilor conținute în Standardele Internaționale de Audit INTOSAI.

Dat fiind principiile de efectuare a auditului public extern, Curtea de Conturi desfășoară misiuni de audit prin aplicarea standardelor de audit financiar, conformitate și performanță. Pe parcursul anului 2014, și 11 luni 2015 au fost realizate următoarele misiuni de audit, potrivit datelor statistice expuse în tabel.

	Audit financiar	Audit de conformitate	Audit de performanță	nr. misiuni: Follow-up
Anul 2014	5	28	8	
11 luni 2015	3	18	9	1

Conformitatea normelor de audit ale Curții de Conturi cu principiile ISSAI

Practicile actuale de realizare a auditului public extern, deși fiind la început de cale, totuși demonstrează interesul și abilitățile auditorilor Curții de Conturi de a efectua activități de verificare orientate definitiv spre principiile internaționale de auditare.

Înrădăcinarea și dezvoltarea în cadrul Curții de Conturi a conceptelor de audit financiar, de conformitate sau de performanță a determinat elaborarea, revizuirea și ajustarea normelor interne aferente activităților de audit în corespundere cu principiile prevăzute în ISSAI. Astfel, racordarea cadrului normativ-metodologic al Curții de Conturi la recente concepte se desfășoară sub ghidarea experților din cadrul Instituțiilor Supreme de Audit cu care se cooperează în proiectele de dezvoltare și consolidare a capacității instituționale. Proiectele de reglementări au ca fundamente prioritare principiile ISSAI, dar și specificul activității instituționale, care urmărește cele mai bune practici în domeniu.

De asemenea, în scopul asigurării consecvente a calității activităților de audit prin aplicarea bunelor practici și Standardelor internaționale de audit cu privire la stabilirea și menținerea unui sistem eficient de control al calității, Curtea de Conturi a aprobat și pus în aplicare prin hotărârea Curții de Conturi nr.66 din 17.12.2013 *Ghidul privind cadrul calității*.

În procesul de audit controlul calității reprezintă o acțiune complexă și continuă de identificare și administrare a activităților necesare pentru realizarea obiectivelor stabilite în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate prin aplicarea uniformă a standardelor și a actelor normative interne.

În contextul asigurării consecvente a calității activităților de audit public extern, prin stabilirea și menținerea unui sistem eficient de control al calității, potrivit Ghidului privind cadrul calității, în anul 2015 Curtea de Conturi a organizat 13 acțiuni de revizuire internă a calității în procesul de realizare a misiunilor de audit, inclusiv 7 acțiuni de revizuire "la rece" și 6 acțiuni de revizuire "la fierbinte". Totodată, în cadrul implementării proiectelor de dezvoltare a CCRM, unele misiuni au fost supuse revizuirilor calității de către experți externi.

Verificările efectuate pentru evaluarea și asigurarea calității misiunilor de audit organizate și desfășurate relevă că, în linii mari, standardele de audit și cerințele de calitate sunt respectate. Totodată, se evidențiază necesitatea valorificării unor rezerve de îmbunătățire ce țin, în principiu, de:

- desfășurarea și implementarea procedurilor de control și asigurare a calității potrivit prevederilor cadrului normativ relevant;
- documentarea riscurilor identificate în procesul de cunoaștere a entității;
- documentarea dimensiunilor eșantioanelor ce urmează a fi evaluate;
- evaluarea și documentarea sistemelor de control intern;
- identificarea controalelor cheie;
- documentarea legăturilor încrucișate între riscuri, teste, eșantionare, afirmații, scop și obiectiv de audit, constatări, concluzii și recomandări;
- expunerea constatărilor în raport, inclusiv priorietizarea lor;

- formularea recomandărilor etc.

Pentru evitarea/înlăturarea lacunelor identificate în cadrul revizuirii calității este vital ca în viitorul apropiat să asigurăm:

- continuarea activităților de revizuire a calității misiunilor de audit;
- respectarea riguroasă a ISSAI și reglementărilor interne privind organizarea și desfășurarea misiunilor de audit;
- dezvoltarea și ajustarea continuă a cadrului normativ-metodologic în scopul conformării acestuia celor mai bune practici în domeniu;
- asigurarea unui mecanism eficient de instruire și perfecționare profesională a auditorilor în cadrul CCRM, inclusiv prin diseminarea bunelor practici privind activitatea profesională etc.

O altă modalitate de asigurare a calității misiunilor de audit și corespunderii acestora prevederilor standardelor internaționale de audit este petrecerea misiunilor de audit pilot în cadrul celor 3 proiecte de asistență tehnică intercorelate, și anume:

1. Proiectul Oficiului Național de Audit din Suedia (etapa a III-a: anii 2013-2015),
2. Proiectul de înfrățire (twinning) al UE (ședința de lansare a avut loc la 9 septembrie 2014, partenerii proiectului fiind: Finlanda și Spania)
3. Proiectul privind consolidarea capacităților CC, finanțat de către Banca Mondială prin intermediul Fondului Fiduciar, care a demarat în I semestru al anului 2014 și se finalizează în noiembrie 2015.

Conform obiectivelor acestor 3 proiecte Curtea de Conturi urmează să-și consolideze substanțial capacitățile instituționale de efectuare a auditului public extern în conformitate cu principiile ISSAI.

În cadrul proiectului cu ONAS sarcina de bază este consolidarea capacităților de efectuare a auditelor financiare conform standardelor;

În cadrul proiectului Twinning sarcinile de bază sunt: reforma legală, dezvoltarea capacităților de efectuare a auditelor de sistem și a fondurilor UE, iar în cadrul proiectului cu BM se vor consolida cunoștințele și capacitățile de efectuare a auditelor de performanță, a auditelor tehnologiilor informaționale.

Toate activitățile urmînd a fi însoțite de elaborări de norme metodologice, instruiți, vizite de studiu, misiuni de audit-pilot.

Astfel, în perioada 2014-2015 cu suportul experților din cadrul celor 3 proiecte au fost realizate 12 misiuni de audit-pilot sarcina de bază a experților/consultanților fiind de a asigura efectuarea misiunilor de audit în conformitate cu principiile ISSAI-urilor.

Acțiunea B. *Evaluarea procedurilor de follow-up ale Curții de Conturi și stabilirea nivelului de conformitate cu principiile ISSAI.*

Un alt obiectiv al activității Curții de Conturi se rezumă la asigurarea transparenței prin informarea autorităților publice responsabile și a publicului larg despre constatările și recomandările sale, precum și urmărirea/monitorizarea implementării acestora.

Recomandările formulate de Curtea de Conturi pentru remedierea și înlăturarea abaterilor, neregulilor și deficiențelor identificate de auditorii publici externi constituie, pentru entitățile verificate, instrumentele prin care cele din urmă urmează să-și îmbunătățească activitatea de administrare a resurselor sectorului public, să-și amplifice performanța utilizării acestora și să aducă plus-valoare în ceea ce privește managementul financiar.

În conformitate cu art.36 din Legea Curții de Conturi, entitățile auditate și alte instituții vizate în hotărârile Curții de Conturi sînt obligate să informeze, în termenii stabiliți, instituția supremă de audit despre măsurile întreprinse în vederea implementării recomandărilor și executării cerințelor.

Activitatea de monitorizare vine să încurajeze implementarea eficace a recomandărilor de către entitățile auditate, avînd ca scop principal îmbunătățirea managementului financiar public în ansamblu, care, în conformitate cu standardele internaționale de audit, reprezintă etapa finală a ciclului de audit. Verificarea și asigurarea unui control asupra implementării recomandărilor garantează impactul Curții de Conturi în soluționarea problemelor ce țin de ridicarea eficienței de utilizare a mijloacelor publice.

Curtea de Conturi, prin cerințele și recomandările înaintate, contribuie la consolidarea managementului financiar. În același timp, răspunderea pentru realizarea unui management corect și eficient, orientat spre rezultate și performanță, ține de responsabilitatea celor care gestionează fondurile publice.

Recomandările auditorilor publici externi stau la baza hotărârilor Curții de Conturi, prin care se cere entităților înlăturarea neregulilor și abandonarea practicilor defectuoase.

Deși pe parcursul ultimilor ani tendința de executare a cerințelor și de implementare a recomandărilor Curții de Conturi se poate caracteriza drept una pozitivă, ponderea celor neexecutate rămîne în continuare a fi una pregnantă, atestînd existența unor rezerve la Capitolul executarea cerințelor și implementarea recomandărilor înaintate de CCRM autorităților publice, altor entități verificate. În mare parte, situația este determinată de spiritul unor acțiuni inconsecvente ale persoanelor cu funcții de răspundere în implementarea bunelor practici la gestionarea resurselor și patrimoniului public, dar și de neimplicarea corespunzătoare a Guvernului și Parlamentului în acest proces. Printre cauzele ce determină situația creată, sînt: absența sau irelevanța unor decizii ferme din partea

administrației publice per ansamblu în materie de implementare a bunelor practici aferente gestionării fondurilor publice, respectiv, neconformarea recomandărilor CCRM în acest sens.

Un factor motivant, care contribuie la responsabilizarea autorităților auditate în vederea executării cerințelor și implementării recomandărilor, servește completarea Legii Curții de Conturi și a Codului contravențional cu prevederea potrivit căreia „...neexecutarea hotărîrilor Curții atrage răspunderea contravențională, în condițiile legii”.

Cel mai frecvent sînt remediate neregulile ce țin de organizarea și raportarea financiară, restabilirea în evidența contabilă a bunurilor (imobile, terenuri) proprietate public, înregistrarea la OCT a patrimoniului proprietate public, totodată, fiind întreprinse măsuri de corectare a erorilor admise în evidența contabilă privind operațiunile economice efectuate.

Concomitent, Curtea de Conturi, prin identificarea problemelor/carențelor pe parcursul misiunilor de audit, înaintarea recomandărilor și monitorizarea executărilor, contribuie la modificarea/armonizarea cadrului juridic, inclusiv al celui regulator intern aferent domeniilor vizate.

În contextul celor expuse, conchidem că sporirea responsabilității managerilor în acumularea și utilizarea mijloacelor publice, respectiv, a eficienței activității de audit public extern, obținerea impactului dorit în îmbunătățirea managementului finanțelor publice sînt posibile numai în contextul conlucrării ISA cu toate autoritățile responsabile, inclusiv cu Executivul și Legislativul.

Reieșind din experiența internațională, controlul parlamentar este recunoscut drept cel mai bun instrument de asigurare a implementării recomandărilor Curții de Conturi. Astfel, controlul parlamentar presupune instituirea unei comisii/subcomisii permanente de profil în materie de control financiar, pentru asigurarea implementării recomandărilor și utilizării rezultatelor auditurilor.

Totodată, Curtea de Conturi întreprinde un șir de măsuri întru asigurarea unui proces continuu și consecvent de monitorizare și verificare a nivelului de implementare a recomandărilor înaintate în rapoartele de audit. În vederea urmăririi și evaluării acțiunilor întreprinse de entitățile auditate, Curtea, în conformitate cu cerințele standardelor internaționale de audit, întreprinde o serie de activități logic structurate de monitorizare care vin să încurajeze implementarea eficace a recomandărilor de către entitățile auditate și reprezintă etapa finală a ciclului de audit.

Procesul de monitorizare a executării hotărîrilor Curții, inclusiv participanții și rolurile fiecăruia, sunt definite de Regulamentul cu privire la monitorizarea executării cerințelor și implementării recomandărilor Curții de Conturi și include următoarele proceduri:

- remiterea hotărîrii și raportului entităților vizate în dispozitivul hotărîrii;
- sistematizarea/analiza/generalizarea informațiilor privind măsurile întreprinse de entitățile responsabile în vederea executării cerințelor și implementării recomandărilor (din oficiu și cu deplasare la sediul entităților);
- cuantificarea impactului activității de audit.

Astfel, pe parcursul a 11 luni a anului 2015 au fost remise entităților responsabile, concomitent fiind preluate în scop de monitorizare, 31 de hotărîri privind aprobarea rapoartelor de audit nemijlocit fiind înaintate și monitorizate 1809 de cerințe și recomandări.

În urma acțiunilor întreprinse în procesul de monitorizare pe parcursul perioadei de referință, au fost scoase din regim de monitorizare 22 de hotărîri privind aprobarea rapoartelor de audit pe anii precedenți, inclusiv 15 prin verificarea la fața locului în cadrul misiunilor de audit ulterioare, cu reiterarea, după caz, a cerințelor și recomandărilor în rapoartele ulterioare.

De asemenea, Curtea de Conturi, în anul 2015, urmînd experiența recunoscută și bunele practici internaționale a inițiat și efectuat o misiune, prin definiție follow-up (adică o activitate, care presupune o evaluare post-audit, pentru reverificarea acțiunilor întreprinse în sensul corectării lacunelor), referitor la rezultatele implementării măsurilor recomandate în baza Raportului de audit al performanței din 2012 „*Activitatea desfășurată de reprezentanții statului, membrii consiliilor societăților comerciale și administratorii acestora este comensurabilă cu remunerarea lor?*” Astfel, auditorii au constatat că entitățile respective ignorînd cerințele Curții pentru o guvernare corporativă exemplară, din cele 19 cerințe și recomandări, doar 4 au fost executate integral, 6 –parțial, iar 9 în general nu au fost realizate.

O altă modalitate de verificare/monitorizare a nivelului de implementare a recomandărilor Curții de Conturi este prin intermediul auditelor obligatorii care se realizează în fiecare an, aceste misiuni începînd cu proceduri de atestare a situației urmare implementării recomandărilor și constatarea nivelului realizării acestora.

Deși, axîndu-ne pe expunerile anterioare, conchidem că transpunerea efectivă a recomandărilor Curții de Conturi de către entitățile auditate rămîne un proces anevoios și departe de a fi unul asumat și prudent, considerăm că impactul activității Curții este palpabil și urmează a fi sporit. În acest sens ne planificăm să:

- creștem calitatea recomandărilor înaintate;
- organizam periodică (post-audit) a unor întîlniri cu entitățile auditate, în special cînd mai multe entități sunt responsabile de implementarea acelorași recomandări;

- sistematizăm/evaluăm și raportăm periodic rezultatele privind implementarea recomandărilor;
- efectuăm mai multe misiuni de audit follow –up;
- identificăm/valorificăm oportunitățile de colaborare cu Parlamentul, Guvernul și alte instituții interesate pentru a asigura implementarea recomandărilor și amplifica impactul rezultat etc.

În concluzie se conturează ideea că activitatea Curții de Conturi, la ora actuală, se integrează tot mai mult și mai sigur în cadrul conceptelor internaționale ale auditului public extern, orientările și capacitățile de audit urmînd, în acest sens, a fi consolidate și dezvoltate în continuare.

Elaborat:

Nina Onofrei *N. Onofrei*

Șef Direcție generală metodologie,
planificare și analiză

Viorica Verdeș *V. Verdeș*

Șef Direcție metodologie,
asistență și evaluarea calității

Coordonat:

Angela Pascaru *A. Pascaru*

Membru al Curții de Conturi