



CURTEA DE CONTURI A REPUBLICII MOLDOVA

HOTĂRÂREA nr. 1 din 27 ianuarie 2022

cu privire la completarea Manualului auditului financiar, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 56 din 27 noiembrie 2020

În temeiul art. 15 și art. 29 alin. (2) lit. a) din Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova nr.260 din 07.12.2017, Curtea de Conturi

hotărăște:

1. Se aprobă completările în Manualul auditului financiar, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 56 din 27 noiembrie 2020, conform Anexei la prezenta Hotărâre.
2. Direcția generală metodologie, planificare și raportare va asigura operarea modificărilor aprobate în textul Manualului.
3. Conducătorii de subdiviziuni vor asigura aplicarea Manualului, cu completările aprobate prin prezenta Hotărâre, la efectuarea misiunilor de audit public extern și vor monitoriza respectarea acestuia.
4. Prezenta Hotărâre se aduce la cunoștință personalului Curții de Conturi de către Direcția generală metodologie, planificare și raportare, prin intermediul poștei electronice și se plasează pe pagina Intranet a Curții de Conturi.
5. Controlul asupra executării prezentei Hotărâri se pune în sarcina Șefului Aparatului Curții de Conturi.

Viorel CHETRARU
Vicepreședinte

MANUALUL AUDITULUI FINANCIAR¹

¹ Completat prin HCC nr.1 din 27.01.2022 cu privire la completarea Manualului auditului financiar aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 56 din 27 noiembrie 2020

Cuprins:

MANUALUL AUDITULUI FINANCIAR	1
INTRODUCERE	6
1. PLANIFICAREA AUDITULUI (SIA 300)	11
1.1 Prezentare generală a planificării auditului.....	11
1.1.1 Prezentare generală a fazei 1 – Planificarea generală	11
1.1.2 Prezentare generală a fazei a 2-a – etapa de planificare detaliată.....	12
1.1.3 Pasul 1 – Desfășurarea ședinței inițiale de planificare a misiunii de audit – instructajul echipei de audit.(SIA 315)	13
1.1.4 Pasul 2 – Stabilirea obiectivelor și a domeniului de aplicare a auditului (SIA 200)	14
1.1.5 Pasul 3 – Înțelegerea activității entității auditate (SIA 315)	15
1.1.6 Pasul 4 – Evaluarea materialității (SIA 320), preciziei planificate și riscului de audit (SIA 200) 17	
1.1.7 Pasul 5 – Înțelegerea activităților interne de control ale entității auditate și testele integrale (SIA 315).....	22
1.1.8 Pasul 6 – Determinarea componentelor semnificative și a celor nesemnificative	28
1.1.9 Pasul 7 – Procedurile analitice preliminare (SIA 315).....	31
1.1.10 Pasul 8 – Analiza afirmațiilor (SIA 315).....	33
1.1.11 Pasul 9 – Evaluarea riscului inerent și a riscului de control, identificarea riscurilor de audit semnificative, a riscurilor minore și a măsurilor de luat în privința lor (SIA 315 și SIA 330)	38
1.1.12 Riscuri minore.....	45
1.1.13 Pasul 10 – Elaborarea modelului asigurării de audit și stabilirea tipului testelor de audit necesare	47
1.1.14 Pasul 11 – Revederea și actualizarea înțelegerii activității entității auditate	53
1.2 Planificarea detaliată a auditului – etapele principale	53
1.2.1 Pasul 12 – Elaborarea programelor de audit	54
1.2.2 Pasul 13 – Stabilirea cerințelor de dotare cu personal și alocare a resurselor	55
1.2.3 Pasul 14 – Estimarea cerințelor de buget	56
1.2.4 Pasul 15 – Analiza și aprobarea bugetului	57
1.2.5 Pasul 16 – Stabilirea informațiilor necesare de la entitatea auditată	57
1.2.6 Pasul 17 – Reevaluarea deciziilor de planificare	58
1.2.7 Pasul 18 – Finalizarea documentației de planificare a auditului	58
2 EXECUTAREA MISIUNII DE AUDIT	62
2.1 Probele de audit (SIA 500)	62
2.1.1 Credibilitatea probelor de audit	63
2.1.2 Tipuri de probe de audit	63
2.1.3 Declarațiile scrise (SIA 580)	64
2.2 Testele de audit	65
2.2.1 Ce sunt testele de audit.....	65
2.2.2 Soldurile inițiale	65
2.2.3 Tipurile testelor de audit și modelul de asigurare.....	67
2.2.4 Testarea componentelor nesemnificative	67

2.2.5	<i>Tranzacții și evenimente semnificative individual</i>	68
2.2.6	<i>Testarea activităților de control</i>	68
2.2.7	<i>Testele de fond</i>	77
2.2.8	<i>Eșantionarea (SIA 530)</i>	81
2.2.9	<i>Evaluarea erorilor (SIA 450)</i>	87
2.2.10	<i>Procedurile analitice de fond (SIA 520)</i>	93
2.2.11	<i>Utilizarea activității unui expert din partea conducerii (SIA 500) și a unui expert din partea auditorului (SIA 620)</i>	99
2.3	<i>Gestionarea permanentă a misiunii de audit</i>	100
2.3.1	<i>Raportarea către conducere în timpul desfășurării misiunii de audit (SIA 260)</i>	100
2.3.2	<i>Evaluarea continuă a riscurilor</i>	100
2.3.3	<i>Gestionarea permanentă a resurselor de timp</i>	100
2.4	<i>Modificarea planului de audit</i>	101
3	CONCLUZIONAREA ȘI RAPORTAREA	102
3.1	<i>Evaluarea rezultatelor misiunii de audit și tragerea concluziilor</i>	102
3.1.1	<i>Evaluarea finală a pragului de semnificație și a riscurilor de audit</i>	102
3.1.2	<i>Analiza finală a documentelor de lucru</i>	102
3.1.3	<i>Verificări finale</i>	102
3.2	<i>Evenimentele ulterioare (SIA 560)</i>	102
3.2.1	<i>Evenimente care au loc până la data raportului de audit</i>	104
3.2.2	<i>Fapte descoperite după ce au fost publicate rapoartele financiare</i> :	104
3.3	<i>Continuitatea activității (SIA 570)</i>	105
3.4	<i>Formularea opiniei de audit (SIA 700)</i>	106
3.5	<i>Raportarea auditului (SIA 260, SIA 265)</i>	113
3.6	<i>Comunicarea rezultatelor de audit</i>	115
3.6.1	<i>Conținutul raportului</i>	118
4	LECȚII ÎNVĂȚATE	121
4.1	<i>Evaluarea lecțiilor învățate</i>	121
4.2	<i>Monitorizarea lecțiilor învățate</i>	122
5	DOCUMENTAȚIA DE AUDIT	123
5.1	<i>Conținutul documentelor de lucru</i>	124
5.2	<i>Revizuirea documentelor de lucru</i>	125
5.3	<i>Elaborarea documentelor de lucru</i>	126
5.3.1	<i>Documentele aferente etapei de executare</i>	126
5.3.2	<i>Dosarele de audit</i>	127
6	AUDITUL SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE	128
6.1	<i>Auditul rapoartelor financiare consolidate</i>	128
	ANEXE	134
	<i>Anexa nr. 1 Nota de comunicare privind competențele membrilor echipei de audit</i>	134
	<i>Anexa nr. 2 Proces-verbal de instructaj</i>	136

<i>Anexa nr. 3</i> Scrisoare de misiune.....	140
<i>Anexa nr. 4</i> Considerații privind materialitatea.....	146
<i>Anexa nr. 5</i> Considerații privind activitățile de control intern.....	150
<i>Anexa nr. 6</i> Frauda și corupția (SIA 240)	152
<i>Anexa nr. 7</i> Test integral (exemplu).....	155
<i>Anexa nr. 8</i> Testarea domeniilor ne semnificative	156
<i>Anexa nr. 9</i> Analiza deviațiilor constatate în cadrul procedurilor analitice preliminare	157
<i>Anexa nr. 10</i> Sursele de obținere a asigurării inerente	159
<i>Anexa nr. 11</i> Abordarea riscului identificat la etapa de planificare.....	162
<i>Anexa nr. 12</i> Modelul asigurării	165
<i>Anexa nr. 13</i> Exemplu de program de audit	168
<i>Anexa nr. 14</i> Strategia Generală de Audit (MODEL)	179
<i>Anexa nr. 15</i> Planul general de audit.....	190
<i>Anexa nr. 16</i> Declarații ale conducerii - Exemplu.....	194
<i>Anexa nr. 17</i> Scrisoare de confirmare - Model	197
<i>Anexa nr. 18</i> Metoda de eșantionare	200
<i>Anexa nr. 19</i> Agregarea erorilor –exemplu	206
<i>Anexa nr. 20</i> Proceduri analitice – Calcularea diferenței tolerabile și exemplu de procedură analitică de fond.....	211
<i>Anexa nr. 21</i> Comunicarea cu entitatea auditată	215
<i>Anexa nr. 22</i> Notă referitoare la comunicarea recomandărilor	216
<i>Anexa nr. 23</i> Scrisoare către conducere - Model.....	217
<i>Anexa nr. 24</i> Raport de audit - Model	227
<i>Anexa nr. 25</i> Chestionar privind evaluarea procesului de consolidare – Model Chestionar privind validarea procesului de consolidare - Model.....	232
<i>Anexa nr. 26</i> Calcularea și repartizarea eșantionului - Exemplu	236
<i>Anexa nr. 27</i> Cadrul lecțiilor învățate.....	244

AUDITUL BAZAT PE RISC

INTRODUCERE

Manualul auditului financiar (MAF) a fost scris pentru a ajuta CCRM să realizeze misiuni de audit financiar de înaltă calitate.

La elaborarea MAF au fost urmate prevederile Standardelor Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit. Manualul nu include textul complet al standardelor. Acesta indică cele mai importante elemente ale standardelor, pe care auditorul/cititorul trebuie să le consulte în întregime, dacă este necesar.

Pentru a dezvolta abordarea existentă, actualizarea manualului are rolul de a preciza baza elaborării și aplicării unei abordări de audit clar definită, bazată pe risc.

CCRM a examinat mai bine Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit, denumite Cadrul declarațiilor profesionale ale INTOSAI. Comitetul pentru Standarde Profesionale al INTOSAI a semnat un acord cu IFAC² și IAASB³, care permite Instituțiilor Supreme de Audit să utilizeze standardele internaționale de audit IFAC (SIA) direct în activitatea de audit public extern. De la migrarea vechiului cadru ISSAI la noul cadru INTOSAI al declarațiilor profesionale, fosta serie ISSAI 1000-1999 (acum ISSAI 2000-2999) de standarde de audit financiar poate fi accesată direct pe pagina web a [IAASB](#).

Scopul MAF este de a ajuta auditorii să efectueze audituri financiare concentrate pe o abordare bazată pe risc, aplicând o standardizare în domeniile principale, astfel fiind obținută o coerență mai bună între echipele de audit. În acest sens, auditorii trebuie să se concentreze pe câteva aspecte esențiale:

- **auditorii vor trebui să-și perfecționeze abordarea de analiză a eficacității activităților de control manageriale în principalele sisteme financiare.** Personalul CCRM va evalua activitățile de control existente la entitățile auditate. Totuși, această abordare trebuie elaborată astfel încât să asigure faptul că se poate stabili dacă activitățile de control din principalele sisteme financiare funcționează eficient și putem să ne bazăm pe ele. Dacă da, vom putea reduce nivelul necesar al testelor de detaliu;
- **auditorii vor trebui să asigure că întreaga activitate de audit se axează pe afirmațiile de audit/management.** La stabilirea testelor aferente activităților de control și a testelor de detaliu, obiectivul este de a demonstra că afirmațiile au fost respectate. Programele de audit trebuie să demonstreze că testele efectuate abordează toate afirmațiile relevante, fără vreo suprapunere a activităților; și
- **un element esențial al procesului de planificare este identificarea riscurilor semnificative.** Acestea sunt riscuri de audit care pot cauza o denaturare semnificativă. Standardele internaționale de audit necesită un răspuns definit la aceste riscuri, iar prezentul

² Organismul independent de stabilire a standardelor al Federației Internaționale a Contabililor.

³ Comitetul pentru standarde internaționale de audit și asigurare.

manual oferă formatul pentru documentarea acestor riscuri, pentru a demonstra că ele au fost abordate în mod adecvat.

Aspecte generale privind auditul financiar

Auditul financiar își propune să stabilească dacă informațiile financiare ale unei entități sunt prezentate în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară și de reglementare. Aceasta se realizează obținând probe de audit suficiente și corespunzătoare, care permit auditorului să exprime o opinie privind faptul dacă informațiile financiare nu prezintă vreo denaturare semnificativă, cauzată de fraudă sau eroare (SIA100).

Curtea de Conturi a definit auditul financiar ca o activitate prin care se evaluează rapoartele financiare, sistemele și tranzacțiile entității auditate, care se finalizează cu exprimarea opiniei asupra faptului dacă situația financiară raportată a unei entități, rezultatele financiare și resursele utilizate sunt în corespundere cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Obiectivul unui audit al rapoartelor financiare constă în exprimarea opiniei dacă rapoartele financiare:

- sunt prezentate, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare;
- în totalitatea lor, nu conțin denaturări semnificative ca urmare a fraudei sau erorii.

Responsabilitatea auditorilor constă în oferirea asigurării rezonabile referitor la faptul că Rapoartele financiare ale instituției au fost întocmite corect, nu prezintă denaturări semnificative și oferă o imagine reală și fidelă asupra situațiilor financiare și patrimoniale ale entității, prin aplicarea procedurilor de audit corespunzătoare pentru obținerea probelor de audit suficiente și adecvate.

Auditorii nu sunt responsabili de prevenirea și detectarea corupției, fraudei și erorilor, chiar dacă misiunile de audit anuale pot împiedica comiterea unor greșeli și eventuale neglijențe. Responsabilitatea pentru prevenirea și detectarea corupției, fraudei și erorilor, precum și pentru luarea de măsuri corespunzătoare revine managementului entităților publice auditate.

În aceste condiții, auditorii trebuie să fie în alertă atunci când constată: slăbiciuni ale controlului intern, neconcordanțe în modul de întocmire a evidențelor financiar-contabile, erori, operațiuni economice sau rezultate neobișnuite, care indică existența fraudei, lipsei de probitate sau a corupției.

Cadrul de raportare financiară

Auditorul trebuie să determine dacă cadrul de raportare financiară care urmează a fi aplicat în pregătirea rapoartelor financiare este acceptabil. Exemplele de asemenea standarde de raportare financiară includ:

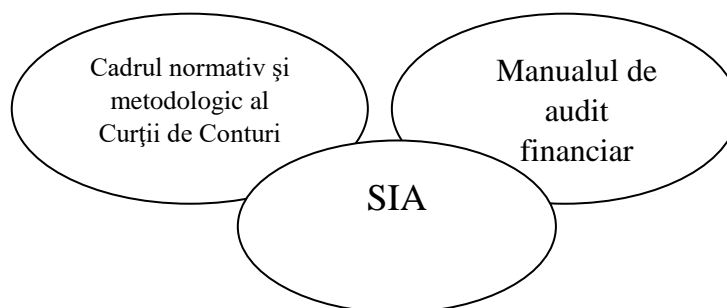
- Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS-uri) promulgate de Consiliul pentru standarde internaționale de contabilitate;

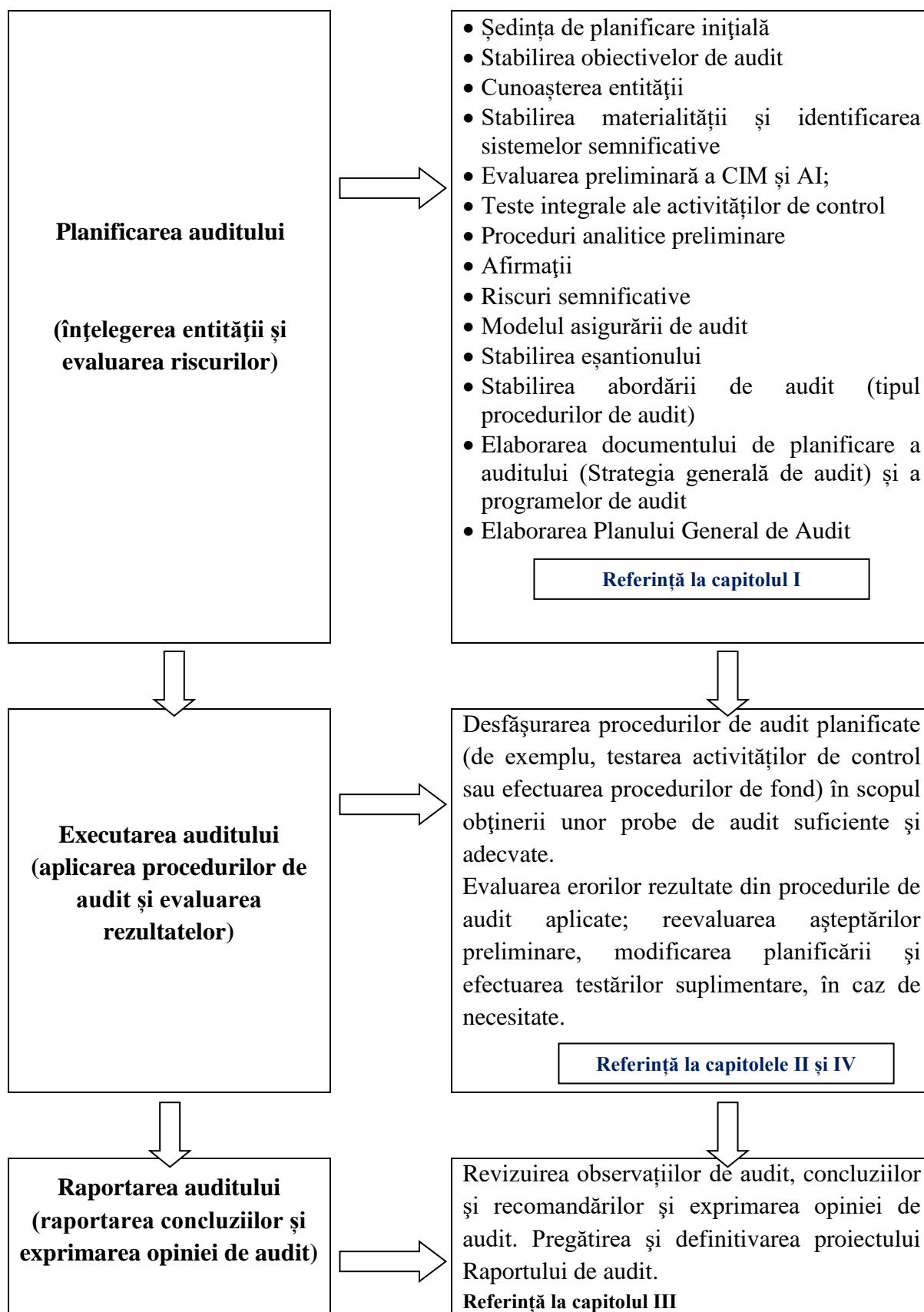
- Standardele internaționale de contabilitate pentru sectorul public (IPSAS-uri) promulgate de Consiliul standardelor internaționale de contabilitate pentru sectorul public (SIA 210);
- Standardele Naționale de Contabilitate (SNC);
- Ordinul MF nr.216 din 28.12.2015 „Cu privire la aprobarea Planului de conturi contabile în sistemul bugetar și a Normelor metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar”.

Evidența contabilă în sistemul bugetar se organizează în baza Legii contabilității și în conformitate cu Planul de conturi contabile și cu Metodologia elaborată și aprobată de către Ministerul Finanțelor. Instituțiile publice aplică sistemul contabil în partidă dublă, țin contabilitatea și întocmesc rapoartele financiare în baza Legii contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007 și Normelor metodologice aprobate de Ministerul Finanțelor pentru sectorul bugetar, sau în baza SNC. Entitatea de interes public la autogestiune ține contabilitatea și întocmește rapoartele financiare conform IFRS, SNC și politicilor contabile (Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017).

Procesul de audit este prezentat în următoarea schemă:

Abordarea de audit a Curții de Conturi





Actualizările manualului

Manualul este un document „viu”, în evoluție, care se va modifica în timp.

Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit, care oferă cadrul de funcționare a CCRM, sunt revizuite în mod constant și periodic, fapt care va afecta în mod inevitabil aspectele luate în considerare în acest manual.

De asemenea, managementul financiar public din Republica Moldova va evolua. Pot fi adoptate noi legi, pot fi introduse noi structuri și pot fi inițiate noi cerințe de evidență contabilă. Și acestea vor avea un impact asupra conținutului prezentului manual și a Ghidului privind cadrul calității.

Totuși, multe dintre elementele esențiale ale bunelor practici vor rămâne neschimbate în timp. Vă recomandăm să vă familiarizați cu acest manual și să-l utilizați ca punct de referință crucial pentru modul în care efectuați auditul financiar.

1. PLANIFICAREA AUDITULUI (SIA 300)

Roluri și responsabilități

Manualul de audit financiar ghidează auditorii în ceea ce privește îndeplinirea responsabilităților lor, însă cheia către asigurarea calității permanente a activității de audit sunt abilitățile și raționamentele profesionale ale auditorilor. Astfel că, este important ca totalitatea abilităților și experiența membrilor echipei de audit să reflecte complexitatea misiunii de audit a fi realizate. În stabilirea nivelului competențelor membrilor echipei de audit sunt relevanți mai mulți factori, inclusiv sistemul de certificare al CCRM, instruirile planificate și activitatea realizată anterior, ținând cont de necesitatea de a asigura ca fiecare auditor să nu rămână prea mult timp la o anumită misiune de audit, pentru a elimina oarecare riscuri percepute asupra obiectivității și independenței auditorului.

Înainte de inițierea misiunii de audit, odată cu formarea echipei de audit, responsabilul de audit va întocmi Nota de comunicare privind competențele membrilor echipei de audit *Anexa nr.1*, prin care va confirma și documenta că echipa de audit, în mod colectiv și individual, are competența și capacitățile adecvate pentru a îndeplini misiunea de audit în conformitate cu standardele de audit. Acest document este parte componentă a dosarului de audit.

1.1 Prezentare generală a planificării auditului

Deciziile de planificare generală au un impact semnificativ asupra naturii, amplitudinii, duratei și succesului activității desfășurate în teren. De aceea, deciziile de planificare generală trebuie să implice întotdeauna membrii mai experimentați ai echipelor de audit, cu sprijinul eficient al celorlalți membri.

Așadar, liderul desemnat al echipei de audit, sprijinit de membrii echipei, va efectua o planificare detaliată.

Acest proces de planificare **trebuie** finalizat înainte de începerea activității detaliate de audit conform cerințelor CCRM.

Este important ca fiecare audit să fie supus unei evaluări riguroase, pentru a ne asigura că aplicăm testele de audit relevante în vederea abordării riscurilor identificate. Ne putem baza pe abordarea aplicată în anul precedent, **dacă** am efectuat anterior un audit similar, dar nu trebuie să reluăm pur și simplu aceea abordare, cu excepția cazului în care aceasta rămâne cea mai adecvată. Intenția noastră trebuie să fie îmbunătățirea eficacității și eficienței auditului în fiecare an, iar echipele de audit trebuie să se axeze pe aceasta.

Planificarea auditului are loc la două niveluri:

- **Faza 1 – planificarea generală a auditului; și**
- **Faza a 2-a – planificarea detaliată a auditului.**

1.1.1 Prezentare generală a fazei 1 – Planificarea generală

Majoritatea deciziilor de planificare esențiale sunt luate la etapa de planificare generală. Aceasta reflectă auditul anterior (**dacă este cazul**) și confirmă orice schimbări semnificative

din, spre exemplu, cerințele de raportare, accentul operațional etc. Această etapă include activitățile preliminare de planificare, elaborarea strategiei generale de audit și a procedurilor de evaluare a riscurilor. Planificarea generală implică următoarele etape principale:

- **activități preliminare de planificare**
 - Pasul 1 – Desfășurarea ședinței inițiale de planificare a misiunii de audit (instructajul echipei de audit);
 - Pasul 2 – Se stabilesc obiectivele și domeniul de aplicare al auditului;
 - Pasul 3 – Înțelegerea activității entității auditate;
- **stabilirea strategiei generale de audit**
 - Pasul 4 – Evaluarea materialității, materialității funcționale și riscului de audit;
- **procedurile de evaluare a riscurilor**
 - Pasul 5 – Înțelegerea controlului intern al entității auditate și efectuarea unei testări integrale pentru sistemele relevante identificate;
 - Pasul 6 – Determinarea domeniilor de audit semnificative și celor nesemnificative;
 - Pasul 7 – Determinarea procedurilor analitice preliminare;
 - Pasul 8 – Analiza afirmațiilor și a considerațiilor de regularitate;
 - Pasul 9 – Evaluarea riscurilor inerente și de control și identificarea riscurilor specifice ale auditului;
 - Pasul 10 – Elaborarea modelului asigurării de audit și stabilirea tipului testelor de audit necesare;
 - Pasul 11 – Revizuirea și actualizarea înțelegerii activității entității auditate (aceasta trebuie să se facă pe tot parcursul procedurilor de evaluare a riscurilor, însă trebuie finalizată la acest moment).

La finalizarea Pașilor 1 – 11, șeful echipei trebuie să facă o analiză a pașilor planificării generale a auditului, înainte de planificarea detaliată a auditului și de elaborarea programelor de audit.

1.1.2 Prezentare generală a fazei a 2-a – etapa de planificare detaliată

Această etapă implică în primul rând utilizarea deciziilor luate la etapa de planificare generală pentru a elabora programele de audit care vor fi utilizate la etapa de lucru în teren. Mai implică stabilirea bugetelor, a cerințelor de dotare cu personal, a calendarului activității de audit și a informațiilor care urmează a fi obținute de la entitatea auditată. Planificarea detaliată include următoarele etape:

- **Planul de audit detaliat**
 - Pasul 12 – Elaborarea programelor de audit;
 - Pasul 13 – Stabilirea cerințelor de dotare cu personal și alocarea resurselor;
 - Pasul 14 – Estimarea cerințelor de buget;

- Pasul 15 – Analiza și aprobarea bugetului;
- Pasul 16 – Stabilirea calendarului activităților de audit;
- Pasul 17 – Stabilirea informațiilor necesare de la entitatea auditată;
- Pasul 18 – Reevaluarea deciziilor de planificare;
- Pasul 19 – Finalizarea documentației de planificare a auditului.

1.1.3 Pasul 1 – Desfășurarea ședinței inițiale de planificare a misiunii de audit – instructajul echipei de audit. (SIA 315)

Întreaga planificare ar trebui să înceapă din perspectiva reținerii cunoștințelor pe care deja le avem. Aceasta va reflecta cunoștințele obținute în cel mai recent audit, precum și cunoștințele detaliate ale membrilor echipei de audit, acumulate în mai mulți ani, privind acest tip și alte tipuri similare de audit. De asemenea, poate reflecta activitatea altor organe de inspecție.

Analiza informațiilor și cunoștințelor obținute din auditul precedent, precum și analiza informațiilor deținute de membrii echipei de audit se vor efectua în cadrul ședinței inițiale de planificare a misiunii de audit, cu participarea tuturor membrilor echipei, inclusiv a celor implicați în auditul din anul precedent (dacă este cazul), dar care au fost repartizați unei noi echipe pentru noul ciclu de audit.

În cadrul acestei reuniuni vor fi analizate următoarele aspecte:

- cadrul de raportare financiară aplicabil aferent tipului instituției;
- rapoartele financiare pentru care se va oferi opinia de audit (domeniul de aplicare al auditului);
- obiectivele și operațiunile entității auditate;
- structura organizațională a entității auditate, inclusiv distingerea entităților din subordine (după caz);
- rezultatele auditului (auditurilor) precedent(e) și ale abordării de audit anterioare aplicate, de exemplu, materialitatea (a se vedea Pasul 4) și potențialele modificări ale abordării anterioare;
- problemele raportate în mass-media cu referire la entitatea auditată etc.
- evidențierea riscurilor semnificative determinate de neimplementarea recomandărilor misiunii de audit precedente;
- analiza privind obținerea, sau nu, a asigurării inerente;
- corelarea cu „Lecțiile învățate” din rezultatele misiunii din anul precedent (după caz);
- sublinierea principalelor evoluții legislative/normative (după caz);
- repartizarea sarcinilor pentru întocmirea documentației de planificare;
- alte probleme relevante identificate de echipa de audit.

Aspectele discutate vor fi documentate prin întocmirea unui Proces-verbal privind instructajul echipei de audit. *Modelul Procesului-verbal de instructaj al echipei de audit este prezentat în Anexa nr.2.*

Ședința inițială de planificare a auditului va avea loc **înainte** de trimiterea unei solicitări de informații către entitatea auditată. În rezultatul analizei informațiilor deținute de auditori despre entitate în cadrul acestei reuniuni va fi proiectată solicitarea de informații necesare.

La această etapă se analizează presupusul model de asigurare, având în vedere potențialul de obținere a asigurării de audit necesare din rezultatele activităților de audit anterioare/cunoștințele

entității auditate (**asigurare inerentă**), încrederea potențială în activitățile de control manageriale asupra principalelor sisteme financiare (**asigurare din activitățile de control**) și asigurarea reziduală, care va fi obținută din testarea detaliată (**asigurare bazată pe testele de fond**). Modelul general de asigurare este descris **la Pasul 10**, dar aspectele principale menționate aici vor fi un factor determinant și esențial pentru domeniul de aplicare și profunzimea activității de planificare desfășurate.

Notă: Dacă nu a fost efectuat un audit în anul precedent, este posibil ca un nivel adecvat de asigurare inerentă să fie greu de demonstrat. În cazul acesta, încrederea se va baza pe asigurarea din activitățile de control și asigurarea bazată pe testele de fond. Acest aspect este analizat mai detaliat la **Pasul 9**.

Este important ca întreaga planificare să demonstreze că înțelegem pe deplin activitatea entităților auditate și să reflecte informațiile și datele externe obținute, după caz. Acest lucru este esențial în elaborarea unei abordări de audit bazate pe riscuri.

Reuniunea mai poate fi utilizată pentru a confirma independența membrilor echipei de audit față de auditul efectuat.

1.1.4 Pasul 2 – Stabilirea obiectivelor și a domeniului de aplicare a auditului (SIA 200)

Stabilirea obiectivelor generale ale auditului. Obiectivul auditului trebuie să fie o declarație clară despre ceea ce auditorul intenționează să examineze și ceea ce urmează să se obțină prin audit. În aceasta se va evidenția faptul că auditul nostru are rolul de a permite CCRM să exprime o opinie privind rapoartele financiare, **așa cum este prevăzut în Programul anual al activității de audit a CCRM**. Totuși, este important ca formularele de planificare să reamintească obiectivele, pentru a se asigura că activitatea de planificare le urmărește.

Stabilirea domeniului de aplicare a auditului. Domeniul de aplicare al auditului este o declarație privind domeniile care vor fi examinate (Rapoartele financiare) și perioada de timp supusă auditului.

După cum am remarcat mai sus, aceasta ar putea reflecta faptul că CCRM trebuie să examineze, să certifice și să raporteze despre rapoartele financiare ale entității auditate și că procedurile noastre de audit au rolul principal de a exprima o opinie privind faptul că rapoartele financiare oferă o imagine adevărată și fidelă a activităților raportate pentru perioada încheiată la xx xx xxxx. Totuși, trebuie să clarificăm care situații/rapoarte fac obiectul auditului, în special dacă entitatea auditată produce anumite anexe etc. la rapoartele financiare, pe care nu le considerăm relevante pentru audit. Domeniul de aplicare definit al auditului trebuie reflectat în opinia pe care o exprimăm.

Observație: ca parte a focalizării mai generale a CCRM și pentru a adăuga valoare tuturor entităților auditate prin intermediul activității noastre, vom include în domeniul de aplicare auditul conformității, în unele cazuri.

Întocmirea Scrisorii de misiune. CCRM are mandatul legal de a efectua activitatea de audit, care îi permite să stabilească pentru sine natura, amploarea și durata activității sale. O bună

practică este aceea de a informa conducerea entității auditate despre obiectivele și domeniul de aplicare al auditului iminent și de a prezenta natura, amploarea și durata activității. Pentru realizarea celor menționate, se va organiza *ședința de inițiere a misiunii de audit*, în cadrul căreia se va prezenta conducerii entității auditate *Scrisoarea de misiune*, care este instrumentul de informare și convenire cu conducerea entității auditate a termenilor misiunii de audit. Aceasta include:

- obiectivul auditului;
- domeniul de aplicare al auditului ;
- responsabilitățile auditorilor;
- procesul de audit financiar;
- responsabilitățile conducerii;
- confidențialitatea informațiilor;
- responsabilitățile privind prevenirea și detectarea fraudei/corupției;
- alte aspecte;
- alte servicii;
- condițiile de confirmare și acceptare a termenilor misiunii de audit.

În cadrul ședinței de inițiere vor fi discutate aspectele menționate mai sus și se va confirma, prin semnare de către conducerea entității auditate, acceptarea termenilor misiunii de audit indicate în *Scrisoarea de misiune*.

Rezultatele discuțiilor în cadrul ședinței de inițiere sunt consemnate în *Procesul-verbal al ședinței de inițiere a misiunii de audit. Modelul de Scrisoare de misiune este prezentat în Anexa nr.3.*

1.1.5 Pasul 3 – Înțelegerea activității entității auditate (SIA 315)

Obiectivul auditorului este de a identifica și evalua riscurile de denaturări semnificative, la nivelul rapoartelor financiare și la nivel de afirmații, prin înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității (SIA 315).

Cerință referitoare la informații. Pentru a planifica misiunea de audit și a evalua materialitatea și riscul, trebuie să avem o înțelegere aprofundată a entității auditate. Înțelegerea entității auditate se bazează pe cunoștințele și experiențele anterioare, precum și pe informațiile noi obținute din diferite surse. Obținerea cunoștințelor necesare despre entitatea auditată este un proces continuu și cumulativ de colectare și evaluare a informațiilor.

În SIA 315 se oferă un rezumat al tipurilor de informații care trebuie colectate. Pentru majoritatea misiunilor de audit, trebuie să obținem următoarele informații:

- *Planurile strategice ale entității auditate;*
- *Ședințele de planificare a activității entității auditate;*
- *Rapoartele de audit anterioare;*
- *Lista principalilor utilizatori ai serviciilor entității auditate;*

- *Informații despre faptul că alte entități publice raportează entității auditate; că entitatea auditată raportează altor entități publice; ce aprobări trebuie să solicite entitatea auditată pentru a cheltui fonduri sau a acționa;*
- *Legile, regulamentele și instrucțiunile administrative care afectează operațiunile entității auditate (cerință îndeplinită prin referințe la documentele deținute sau la resursele de internet – nu este nevoie să existe copii fizice, dacă referințele sunt ușor de găsit);*
- *Practicile din sectorul în care activează entitatea auditată, inclusiv orice practici contabile de specialitate (de exemplu, dacă entitatea auditată este o întreprindere de stat, atunci se va aplica SNC/IFRS);*
- *Rapoartele de audit intern;*
- *Activitățile de bază în care este implicată entitatea auditată (lucrări publice, furnizarea de granturi și contribuții, colectarea taxelor etc.);*
- *Dimensiunea entității auditate (totalul activelor, pasivelor, veniturilor și cheltuielilor sale);*
- *Tipurile de tranzacții și documentele pe care le procesează entitatea auditată;*
- *Structura organizatorică a entității auditate și informațiile privind restructurările sau fuziunile semnificative;*
- *Valorile performanței financiare (de ex., indicatori de performanță, analiza variației) din structura controlului intern al entității auditate;*
- *Tendențele economice care pot afecta evaluarea activelor și pasivelor semnificative (a celor deținute în valută străină, de exemplu); și*
- *Provocările cu care se confruntă entitatea, spre exemplu – presiuni bugetare, evoluții legislative propuse, aspecte ale finanțării UE etc.*

Sursele acestor informații pot fi: conducerea entității auditate, legislația, site-ul Guvernului Republicii Moldova, rapoartele publicate, bugetul de stat, rapoartele financiare auditate din anul precedent și altele.

În acest stadiu trebuie să se obțină o înțelegere cuprinzătoare a **auditului intern**. Pentru această analiză există un document standard de planificare. Inițial, acesta ne va permite să stabilim dacă ne putem baza pe activitatea de audit intern. În trecut CCRM nu s-a bazat pe activitatea de audit intern (deoarece nu era funcțională). (A se vedea observațiile suplimentare de mai jos privind controlul intern.)

Gradul de efort. Înțelegerea misiunii și operațiunilor entității auditate poate fi o acțiune semnificativă, iar gradul de efort implicat în colectarea și documentarea înțelegerii poate fi ridicat, **în special atunci când se face pentru prima dată și/sau se obține o înțelegere mai detaliată a unor filiale la misiuni de audit mai complexe.** După ce s-a atins nivelul de cunoștințe necesar, misiunile de audit ulterioare ar trebui să vizeze, în primul rând, confirmarea faptului că cunoștințele sunt actuale și actualizarea unor aspecte specifice, dacă este necesar.

Pentru a avea o structură coerentă de înregistrare a informațiilor esențiale colectate, în pachetul standard al documentelor de lucru pentru planificare este inclus un formular standard „Cunoașterea entității”. Acest formular ar trebui utilizat pentru a consolida toate aspectele esențiale ale planificării, **în special** riscurile de audit semnificative identificate.

1.1.6 Pasul 4 – Evaluarea materialității (SIA 320), preciziei planificate și riscului de audit (SIA 200)

Materialitatea și precizia planificată (cunoscută și ca materialitatea funcțională) sunt concepte esențiale în efectuarea unui audit, având ca rezultat o opinie exprimată de CCRM privind rapoartele financiare ale unei entități auditate.

Materialitatea este o chestiune de apreciere profesională și este afectată de necesitățile percepute ale utilizatorilor rapoartelor financiare. Prezentarea eronată, inclusiv omisiunile, se consideră a fi semnificative dacă, separat sau împreună, există așteptarea rezonabilă că pot să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza rapoartelor financiare.

Rapoartele organelor de control din sectorul public sunt utilizate rareori pentru decizii economice, dar noi interpretăm această cerință pentru a ține cont de organizația bugetară, circumstanțele sale și interesele Parlamentului. Vor exista și alte părți interesate, cum ar fi, clienții organizației, autoritățile de reglementare și publicul larg. Ca auditori publici, trebuie să luăm în considerare și aceste grupuri de interese.

Auditorii trebuie întotdeauna să țină cont atât de materialitatea calitativă (după natură/context), cât și de cea cantitativă.

La determinarea **materialității cantitative** auditorul trebuie să stabilească:

- *Ce nivel al materialității va fi selectat* - aceasta fiind determinată de interesul publicului larg/Parlamentului față de rapoartele financiare auditate. Cu cât interesul pentru rapoartele financiare auditate și existența unor probleme specifice mai relevante, cum ar fi schimbările în structura / dimensiunea unei organizații, este mai mare, cu atât și nivelul materialității va fi mai mic. Deosebim trei niveluri ale materialității: 0.5%, 1%, 2%.
- *Care este baza potrivită pentru determinarea materialității* – aceasta fiind condiționată de interesul utilizatorilor rapoartelor financiare asupra unor elemente ale rapoartelor financiare pe care țin să-și concentreze atenția (de exemplu, în scopul evaluării performanței financiare, utilizatorii ar putea tinde să se concentreze pe profit, venituri sau active nete. *În sectorul public*, cheltuielile sunt baza cea mai potrivită, fiindcă acestea reflectă costurile implementării politicilor).

Atenționăm:

Determinarea materialității este o judecată a auditorului.

Abordarea acesteia nu poate fi prescriptivă.

Vă prezentăm un **exemplu** pentru a proiecta o analiză mai particularizată a raționamentului:
De ce abordarea materialității nu poate fi mai prescriptivă?

Rezultatul misiunilor de audit din anul precedent pentru 3 ministere a fost emiterea Opiniei cu rezerve, din cauza problemelor legate de exhaustivitatea și evaluarea activelor, precum și de aplicarea greșită comună a cerințelor legislative referitoare la sporurile salariale. Rezultatele misiunilor de audit au fost mediatizate.

Ar trebui oare să însemne că, conform informației prezentate în exemplul descris, aplicăm automat 0,5% materialitate cantitativă fiecărui minister pentru anul în curs?

Răspuns:

Nu - fiecare minister trebuie evaluat separat.

De exemplu:

- Activele și sporurile salariale sunt informații importante pentru utilizatorii rapoartelor financiare?

Realizăm că cheltuielile sunt în mod normal mai interesante pentru sectorul public, DAR pot exista cazuri în care activele pot fi considerate deosebit de importante și acest interes poate afecta judecățile cu privire la nivelul de semnificație ales (aceasta este o problemă separată de determinare a celei mai adecvate baze de materialitate).

Trebuie să se ia în considerare și nivelul relativ de eroare dintre active și sporurile salariale pentru fiecare minister, precum și valoarea erorilor în comparație cu materialitatea.

- Au formulat ministerele un răspuns sistematic bine argumentat la cauzele care au condiționat modificarea opiniei?

Dacă da - este probabil ca răspunsul dat să ofere utilizatorilor o mai mare asigurare cu privire la natura adevărată și corectă a rapoartelor financiare?

În pofida comentariilor de mai sus, putem oare indica circumstanțele care ar putea duce la un anumit nivel de materialitate?

Da - într-o măsură limitată.

De exemplu,

- O fuziune a instituțiilor la sfârșitul unui exercițiu financiar - văzută ca fiind prost planificată și cu o serie de probleme de grad înalt care trebuie abordate, inclusiv sisteme de contabilitate incompatibile, deficiențe în înregistrarea activelor etc., va genera probabil un nivel de materialitate de 0,5%;
- Toate ministerele sunt considerate instituții cu un nivel ridicat de interes public. Chiar și în cazul în care un minister este considerat bine condus, producând raportări transparente și capabile să genereze rapoarte financiare de bună calitate, ar fi neobișnuit ca pragul de materialitate să fie peste 1%;
- O organizație cu o cifră de afaceri relativ redusă și fără domenii de interes foarte mediatizate, ar atrage în mod normal un nivel de materialitate de 2%.

NOTĂ: Dacă există o problemă de mică valoare, dar de interes public - aceasta poate fi abordată prin materialitate calitativă (a se vedea mai jos).

Erorile materiale calitative sunt erori sub valoarea materialității cantitative, dar care pot determina o calificare din cauza **naturii/importanței lor**.

Auditorul poate identifica *materialitate calitativă semnificativă prin context și semnificativă prin natură*:

- Semnificative *prin context* sunt aspectele care sunt semnificative prin circumstanțele lor, adică ele schimbă impresia utilizatorilor rapoartelor financiare. Prin urmare, o eroare minoră ar putea avea un efect semnificativ asupra altor informații, *de exemplu*, neraportarea unui anumit tip de cheltuieli, raportarea unui deficit ca și excedent.
- Semnificative *prin natură* sunt aspectele care vizează respectarea cerințelor specifice de prezentare a informațiilor sau în care există un interes sporit al publicului sau politicului. *De exemplu*, premiile/dividendele conducerii, suspiciune de gestiune defectuoasă, gravă, suspiciune de ilegalitate intenționată, suspiciune de denaturare intenționată, suspiciune de declarații false intenționate privind rezultatele.

De asemenea, auditorul stabilește **materialitatea funcțională**. La planificarea auditului, doar pentru a detecta denaturări semnificative în mod separat se omite faptul că totalitatea denaturărilor nesemnificative în mod separat poate face ca rapoartele financiare să fie denaturate în mod semnificativ și elimină orice marjă pentru posibilele denaturări nedetectate. Materialitatea funcțională este stabilită pentru a reduce până la un nivel acceptabil probabilitatea ca suma agregată a denaturărilor corectate și a celor nedetectate în rapoartele financiare să depășească nivelul de materialitate al rapoartelor financiare în ansamblu.

O analiză a materialității și materialității funcționale este inclusă în Anexa nr.4.

Observație: standardele oferă îndrumări privind stabilirea materialității funcționale, dar **nu** sunt prescriptive.

Documentarea materialității

Auditorul **trebuie** să documenteze nivelul sau nivelurile materialității la etapa de planificare și să le reevalueze în timpul auditului.

Auditorul trebuie să includă în documentația de audit următoarele cifre și factorii luați în considerare la determinarea lor:

- a) materialitatea pentru rapoartele financiare, ca un tot întreg;
- b) dacă este cazul, nivelul sau nivelurile materialității pentru anumite clase de tranzacții*;
- c) solduri sau prezentări de informații despre conturi*;
- d) materialitatea funcțională; și
- e) orice revizuire a literelor a) - d) în timpul desfășurării auditului.

*În multe ISA-uri, nivelurile separate ale materialității sunt ceva neobișnuit și, în mod normal, ar trebui confirmate de Direcția metodologie. Această abordare este aplicată de CCRM. Faptul acesta reflectă din nou aspectul care ar trebui **să-l intereseze cel mai mult** pe utilizatorul rapoartelor financiare. O abatere de la această abordare ar putea, spre exemplu, să reflecte valori ale activelor mai mari de câteva ori decât valoarea tranzacțiilor de cheltuieli și venituri. Cu toate acestea, se așteaptă ca abordarea dată să fie aplicată numai în *circumstanțe*

exceptionale. Dacă se aplică, trebuie să fie convenită cu Direcția metodologie și baza pentru această abordare să fie înregistrată în documentul de planificare.

NOTĂ: Există un număr redus de referințe în acest manual, în care se menționează că echipele de audit trebuie să coordoneze abordarea de audit cu echipa de la Direcția metodologie. Această coordonare este impusă atunci când echipa de audit își propune o variație de la metodologia standard a Curții de Conturi în abordarea unor aspecte de audit. Contribuția echipei de metodologie este doar să se asigure că baza acestei variații este justificată în mod adecvat de către echipa de audit, precum și că se aplică o abordare consecventă în cadrul CCRM.

Nu este rolul echipei de metodologie să propună abordarea auditului.

Considerentele esențiale privind baza materialității care se aplică și nivelul de sensibilitate al conturilor ar fi trebuit discutate inițial la **Pasul 1** – Desfășurarea ședinței inițiale de planificare a misiunii de audit.

Asigurarea rezonabilă. În raportul auditorului, CCRM exprimă o *opinie*, nu o certitudine, despre faptul că rapoartele financiare prezintă corespunzător rezultatele operațiunilor. Auditorul declară că are un grad de asigurare sub 100% a faptului că rapoartele financiare nu sunt semnificativ eronate. Acest grad de asigurare este menționat ca „asigurare rezonabilă”.

Altfel spus, auditorul își asumă riscul de a emite o opinie fără rezerve privind rapoartele financiare care sunt material eronate. Acest risc este menționat ca „risc de audit”.

De exemplu, dacă vreți să fiți siguri, în proporție de 95%, că rapoartele financiare nu sunt semnificativ eronate, înseamnă că sunteți pregătiți să vă asumați un risc de 5% că nu veți detecta erori care însumează mai mult decât valoarea materialității. Astfel, riscul de audit este de 5%.

Utilizând riscul de audit și valoarea materialității, auditorul, atunci când spune „În opinia mea, aceste situații financiare prezintă corect, sub toate aspectele materiale”, declară că este sigur, în proporție de $x\%$, că rapoartele financiare nu sunt denaturate cu mai mult decât „valoarea materialității”.

Stabilirea riscului de audit. În mod normal, riscul de audit este stabilit la 5% (adică asigurarea de audit generală este stabilită în mod normal la 95%).

În pachetul standard al documentelor de lucru pentru planificare este inclus un model standardizat în sprijinul calculării materialității. Personalul CCRM îl poate utiliza la rapoartele financiare curente, pentru a lua în considerare impactul abaterilor în nivelul materialității. Un element important al acestuia este faptul că **impune auditorului să justifice nivelul ales al materialității**.

Găsiți mai jos un *exemplu de prezentare*.

Calculatorul materialității	
Entitatea auditată	

Perioada de audit			
Baza materialității	Valoarea (lei)	Nivelul materialității (%)	Materialitatea calculată
Total cheltuieli	1 147 150 000	1%	11 471 500
Concluzie	<p>În manualul de audit financiar se indică un interval al materialității de la 0,5% până la 2%.</p> <p><i>Am aplica 0,5%</i> dacă am considera că rapoartele financiare au un nivel de interes mai mare decât normal pentru publicul larg/Parlament sau există anumite riscuri majore, cum ar fi o schimbare organizațională majoră, opinia precedentă a fost contrară etc.</p> <p><i>Am aplica 1%</i> atunci când importanța rapoartelor financiare se consideră a fi medie pentru public și mass-media.</p> <p><i>Am aplica 2%</i> în cazul în care vom considera că la entitatea vizată riscurile sunt mici sau interesul publicului larg/al Parlamentului este scăzut etc.</p> <p>În acest exemplu considerăm că trebuie să aplicăm nivelul materialității de 1%, întrucât nu se aplică scenariile descrise pentru celelalte niveluri.</p>	Am ales ca bază a materialității cheltuielile, deoarece natura rapoartelor financiare indică faptul că cheltuielile sunt cel mai important element din perspectiva cititorului rapoartelor.	

NOTĂ: Acum vi se cere să decideți asupra unui nivel al materialității (într-un interval prescris) care reflectă circumstanțele entității auditate. Așa cum s-a menționat în Anexa nr. 4, acesta ar putea fi într-un interval de la 0,5% până la 2%, cu opțiunile posibile de 0,5%, 1% sau 2%. Cu cât nivelul materialității este mai redus, cu atât volumul de muncă pentru auditor este mai mare.

Dacă planificarea are loc înainte de sfârșitul anului bugetar, la calcularea materialității se va ține cont de raționamentul profesional pentru a decide care va fi baza materialității - bugetul planificat sau bugetul de anul trecut, dacă nu au avut loc schimbări semnificative în buget.

Materialitatea este aplicat[de auditor la toate etapele auditului:

- *la etapa de planificare*, auditorul identifică *domeniile semnificative (vezi Pasul 6)* și *riscurile semnificative (vezi Pasul 9)*, ținând cont de materialitatea stabilită;
- *la etapa de executare*, materialitatea este folosită la *calcularea dimensiunii eșantioanelor (vezi Pasul 10)*, fiind un factor-cheie în calculul dimensiunii acestuia;
- *la etapa de raportare*, totalul valorii *agregate a erorilor* constatate se contrapune cu valoarea materialității, iar rezultatele obținute determină auditorul în *emiterea unei opinii* modificate sau nemodificate.

Este important ca pe parcursul misiunii de audit să se modifice materialitatea (pragul de semnificație) dacă este cazul.

Modificarea materialității poate fi realizată de echipele de audit atunci când, de pildă, planificarea inițială a fost efectuată pe baza rapoartelor financiare pentru 9 luni. După recepționarea rapoartelor financiare pentru exercițiul încheiat de 12 luni se va actualiza ulterior materialitatea în funcție de valorile bazei de materialitate pentru rapoartele financiare pentru 12 luni.

În desfășurarea misiunii de audit, pot apărea situații noi sau schimbări în circumstanțe care nu au fost prevăzute în etapa de planificare a auditului în timp ce s-a determină materialitatea. Situație care ar putea să sporească gradul de atenție a utilizatorilor rapoartelor financiare față de entitatea auditată sau să determine o altă viziune a auditorului față de entitate, în urma unui volum mai mare de muncă de audit.

În astfel de circumstanțe, SIA 320 cere auditorului să revizuiască materialitatea rapoartelor financiare în ansamblu și, dacă este cazul, nivelul sau nivelurile de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri de cont sau dezvăluiri. Revizuirea nivelurilor de semnificație și motivele care stau la baza revizuirii ar trebui să fie documentate în dosarul de audit.

De exemplu, ar putea avea loc o situație în care să fi fost afectată prestarea unor servicii și înregistrarea tranzacțiilor aferente din cauza unor probleme serioase în IT. În astfel de cazuri echipa ar putea dori să modifice nivelul materialității (%) pentru calcularea pragului de semnificație, dar ar trebui să și argumenteze formal de ce este necesară respectiva modificare a nivelului materialității.

1.1.7 Pasul 5 – Înțelegerea activităților interne de control ale entității auditate și testele integrale (SIA 315)

1.1.7.1 Aspecte generale

Conform bunelor practici, trebuie să cunoaștem structura actuală a controlului intern al entității auditate, deoarece aceasta vă ajută să stabiliți câtă încredere se poate avea în activitățile de control interne atunci când se evaluează afirmațiile manageriale.

Definiția și conceptele controlului intern. INTOSAI definește controlul intern ca un proces integral desfășurat de către managerii și personalul unei entități, menit să abordeze riscurile și să ofere o asigurare rezonabilă precum că sunt atinse următoarele patru obiective generale:

- îndeplinirea obligațiilor de responsabilitate, deoarece misiunile de audit externe ale rapoartelor financiare sunt parte integrantă a responsabilității și buneii guvernante;
- activele sunt protejate împotriva pierderilor cauzate de risipă, abuz, administrare defectuoasă, erori, daune, fraudă și alte nereguli;
- legile, regulamentele și directivele conducerii sunt respectate; și
- datele financiare și manageriale fiabile sunt create, menținute și prezentate în mod corect, în rapoarte prompte, părților interesate interne și externe.

Structura controlului intern al entității auditate este, așadar, foarte importantă. **Dacă activitățile de control par a fi bine concepute, puteți planifica testarea lor, pentru a vedea dacă funcționează, și, în funcție de rezultatul testelor, puteți planifica efectuarea unui număr mai mic de teste de detaliu ale tranzacțiilor individuale.**

Mai mult decât atât, este necesară cunoașterea activităților interne de control și a oricărui punct slab al acestora, astfel încât să puteți face recomandări de îmbunătățire. În cazul în care auditul se axează doar pe tranzacții individuale, puteți concluziona (atunci când sunt observate erori) doar că aceste erori trebuie corectate. Examinând activitățile de control referitoare la aceste tranzacții, puteți identifica motivele apariției erorilor, iar apoi puteți recomanda ca punctele slabe ale activităților de control să fie corectate. **Ca atare, chiar dacă nu putem avea încredere în activitățile de control manageriale, cunoscând motivele acestei neîncrederi, vom putea avea un raport de audit de o calitate mai bună. Aceasta va duce la recomandări mai concrete în rapoartele de audit cu privire la activitățile de control care trebuie îmbunătățite și de ce.**

Astfel, este esențial să verificați *activitățile de control*, nu doar *tranzacțiile*. **Anexa nr. 5** conține mai multe informații despre controlul intern.

1.1.7.2 Frauda

Responsabilitatea conducerii entității auditate este de a elabora și a menține sisteme de control intern care să împiedice comiterea de fraude, erori și alte activități inadecvate.

Potrivit SIA 240, auditorul trebuie să obțină o asigurare rezonabilă că rapoartele financiare, în totalitatea lor, nu conțin denaturări semnificative ca urmare a fraudei sau erorii.

Potrivit SIA 610, auditorul trebuie să asigure examinarea activităților interne de control în legătură cu fraudele și corupția, precum și cu părțile afiliate (SIA 550).

Îndrumările menite să asigure caracterul sistematic de evaluare a prevenirii și detectării fraudelor sunt prezentate în Anexa nr.6.

1.1.7.3 Evaluarea conceptului și implementării activităților interne de control

Cunoașterea generală a mediului de control intern trebuie documentată, iar formularele de planificare standard includ un formular destinat evaluării generale a controlului intern managerial (CIM).

Datorită importanței lor în stabilirea fiabilității afirmațiilor manageriale, este de așteptat să examinați activitățile de control intern ca parte a auditului. Aceasta ar trebui să se facă sub forma unei examinări a obiectivului, implementării și eficacității activităților de control.

„Nu trebuie să evaluăm obiectivul și implementarea tuturor activităților de control”, ci doar a activităților de control enumerate mai jos:

- activitățile de control care abordează riscuri de audit semnificative;
- activitățile de control pe care planificăm să ne bazăm;
- activitățile generale de control în TI care susțin activitățile de control pe care planificăm să ne bazăm;
- alte controale „relevante pentru audit”.

Cum evaluăm obiectivul și implementarea activităților de control?

Obiectivul activității de control

Atunci când evaluăm o activitate de control, trebuie să stabilim dacă aceasta este suficient de eficientă pentru a preveni, detecta, corecta o denaturare semnificativă sau neregularitate la nivel de raport financiar.

Pentru aceasta, ar trebui să evaluăm (preponderent prin acordarea întrebărilor) și să documentăm următoarele aspecte:

- domeniul de audit/ tranzacția la care se referă activitatea de control;
- principalele persoane implicate în activitățile respective de control;
- excepțiile, denaturările, neregularitățile sau articolele neobișnuite nedepistate prin intermediul activităților de control, despre care se cunoaște;
- rapoartele automatizate/programate în sistemele TI care stau la baza activităților de control.

Implementarea eficientă

Vom evalua:

- 1) dacă activitatea de control chiar există și dacă aceasta funcționează după cum se și intenționa;
- 2) poate această activitate de control să fie de ajutor la proiectarea procedurilor de audit pentru evaluarea eficacității operaționale a activităților de control.

Pentru a evalua implementarea activităților de control este necesar ca auditorii să efectueze un *test integral al activităților de control* și să *discute cu conducerea* despre acest subiect. În cadrul discuțiilor se vor acorda următoarele întrebări:

- S-a întâmplat vreodată că o activitate de control să fi funcționat altfel decât se aștepta să funcționeze? Dacă da – cum a influențat acest lucru asupra rapoartelor financiare?
- Au avut loc oarecare modificări în activitățile de control în timpul perioadei financiare, de ex., din cauza schimbărilor la nivelul responsabilităților personalului?

- Care sunt criteriile ce demonstrează că o activitate de control funcționează în modul corespunzător?
- Ce condiții ar indica că au loc abateri de la funcționarea adecvată a activității de control?

Pentru a confirma că activitatea de control se implementează conform obiectivului său, auditorul trebuie să efectueze un test integral, luând în considerare toate cele menționate mai sus.

Confirmarea implementării eficiente a activității de control se realizează prin observarea felului în care se implementează activitatea de control și/sau la inspectarea ulterioară a documentelor, de ex: reconcilieri, e-mailuri, facturi. ***Acest proces va trebui documentat în modul corespunzător în documentația de planificare.***

Dacă rezultatele testului integral ne arată că situația este diferită de înțelegerea pe care ne-o formasem, atunci ar trebui:

- să ne gândim dacă activitatea de control rămâne a fi eficace chiar dacă are loc într-un alt fel (în acest caz, urmează actualizarea documentației ce descrie obiectivul activității de control); sau
- să ne gândim dacă există alternative: monitorizare la nivel de manageri operaționali sau activități de control la nivel de tranzacții pe care ne-am putea baza, înainte de a recurge la teste de fond (la analizarea unei asemenea opțiuni, va trebui să ne gândim la calea cea mai eficientă de audit) - vezi secțiunea 2.2.6 de mai jos.

Pentru a evalua implementarea activităților de control, este suficient să se urmărească un exemplu de efectuare a acestora. Acest exemplu poate fi utilizat și ca unul din elementele de eșantion necesare pentru testarea eficacității operaționale a activității de control ***și ar trebui să fie din prima lună a exercițiului financiar.***

Sinteza de mai sus este de o importanță esențială în stabilirea domeniului de aplicare al auditului activităților de control în contextul auditului financiar. Mediul de control intern abordat de auditorii CCRM este vast, în special, la entitățile complexe, cum ar fi ministerele. Provocarea constă în a identifica în mod clar activitățile de control din domeniile financiare care susțin veridicitatea și corectitudinea rapoartelor financiare. Nu ne interesează alte controale în scopul auditului financiar, spre exemplu, confirmarea faptului că fondurile sunt disponibile/au fost încasate înainte de luarea angajamentelor – un control necesar, dar nu un control care va avea un impact asupra opiniei de audit financiar.

Dacă aceste controale se bazează pe mediul TI, mai trebuie să efectuăm proceduri suficiente pentru a evalua proiectarea și implementarea mediului TI relevant. În pachetul de planificare standard este inclus un model pentru a facilita documentarea aspectelor TI. Acesta permite auditorilor să adapteze întrebările despre aspectele TI la tipul entității auditate și este **deosebit de important** ca auditorii să aplice această adaptare. Este necesar să stabilim în mod clar dacă evoluțiile sistemului TI au un impact potențial asupra veridicității și corectitudinii rapoartelor financiare. Astfel,

Auditorul trebuie să examineze mediul TI și:

1. să se asigure că a identificat următoarele elemente TI relevante pentru raportarea financiară:
 - controalele (automatizate) ale aplicațiilor;
 - controalele manuale ce depind de sistemele TI;
 - rapoartele generate de sistemele TI;
 - interfețele dintre sisteme;
 - ce asigurare obține conducerea în baza rapoartelor generate de sistemele TI pentru a putea confirma plenitudinea datelor etc. (este un aspect-cheie de care auditorii trebuie să se ocupe);
2. să obțină și să evalueze registrul riscurilor (sau un registru al riscurilor TI) și să analizeze riscurile asociate mediului TI, care ar putea fi relevante pentru misiunea de audit în curs (de ex: schimbările în rândul personalului TI, în structura de guvernanță; atacurile cibernetice; pierderea datelor; deteriorarea datelor; întreruperea funcționării sistemului; situații excepționale).
Indicatorii unor potențiale riscuri asociate mediului de control TI pot fi:
 - implementarea/migrarea sistemelor TI sau modificări importante la sistemele TI (în acest caz, este obligatoriu să vă consultați cu un specialist în TI);
 - externalizarea unei activități importante sau a unui proces TI relevant pentru raportarea financiară etc.;
3. să analizeze rapoartele relevante. Documentarea acestei analize poate fi după următorul format:
 - denumirea raportului;
 - scopul raportului;
 - sursa raportului (aplicație/bază de date);
 - procesul de evaluare a raportului;
 - modificările la raport în anul auditat;
 - concluzie (impactul abordării de audit);
4. să analizeze aplicațiile TI. Documentarea acestei analize poate fi după următorul format:
 - interfața;
 - datele din interfață;
 - frecvența transmiterii raportului;
 - caracterul – automatizat/semiautomatizat;
 - cine monitorizează funcționarea;
 - link-uri la probele justificative;
 - concluzia (impactul abordării de audit).

După identificarea principalelor activități de control, pe baza listei de mai sus, echipa de audit trebuie să documenteze și să efectueze o testare integrală a acestora. Aceasta ar trebui să confirme că activitatea de control chiar există, că a fost concepută corespunzător și a fost implementată conform obiectivului său. Astfel, auditorul va putea să evalueze gradul de adecvare al proiectării și implementării activității de control respective. Aceasta va ajuta la elaborarea modelului asigurării de audit pentru componentele individuale ale auditului, și anume, în ceea ce privește posibilitatea de a obține asigurare dobândită în baza activităților de

control. Formularul standardizat privind evaluarea CIM are o legătură directă cu această activitate.

Atunci când evaluăm obiectivul și implementarea acestor activități de control, trebuie să avem în vedere suficiența și adecvarea probelor de audit disponibile. Ulterior, la etapa de audit detaliat (de execuție), vom efectua alte testări pentru a stabili dacă activitățile de control au fost implementate așa cum era prevăzut pe durata exercițiului financiar, dacă funcționează eficient și dacă este justificat să ne bazăm pe ele.

1.1.7.4 Documentarea înțelegerii de către noi a conceptului și implementării activităților interne de control printr-o testare integrală

În **Anexa nr.7** la acest manual este oferit un *exemplu de test integral*. Acesta poate fi utilizat de personalul CCRM pentru a elabora alte exemple bazate pe misiuni de audit reale. **Prin efectuarea testului integral auditorul face legătura între activitățile de control identificate și afirmațiile manageriale/de audit.**

Trebuie să încercăm să aflăm la ce nivel acționează activitățile de control și să încercăm să ne bazăm pe cel mai înalt nivel care este eficient. Motivul este că activitățile de control de nivel mai înalt s-ar putea să acționeze mai rar, deci vor necesita mai puține testări (în ipoteza că funcționează eficient). O definiție simplă este:

în termeni generali – activitățile de control de nivel înalt sunt cele bazate pe raportarea detaliată a conducerii, iar cele de nivel redus sunt activitățile bazate pe tranzacții; activitățile de control de nivel mediu sunt toate celelalte.

Cerința esențială în acest proces este să putem identifica activitățile de control relevante și, totodată, să confirmăm că ele abordează toate afirmațiile de audit relevante, deci oferă asigurarea de audit necesară. Este posibil ca activitățile de control de nivel înalt să abordeze 4 din 5 afirmații, iar noi să o abordăm pe a cincea printr-o testare separată.

Aceasta este o abordare acceptabilă, dar mai trebuie să ne axăm pe cea mai eficientă abordare. Deci, dacă credem că ar fi mai eficient să trecem pur și simplu la controale de nivel mediu, ar trebui să o facem. Testările integrale ne vor permite să confirmăm cea mai eficientă abordare de audit care va fi aplicată.

Rețineți: La documentarea unei testări integrale, trebuie să fie absolut clar ce este un control important pentru opinia de audit, spre deosebire de un control general de management. Documentarea clară a activităților de control care ar putea avea vreo influență asupra opiniei și care ar putea oferi asigurarea de audit necesară permite o legătură directă între această activitate și programul de audit – **testarea activităților de control din programele de audit ar trebui să aibă o legătură directă cu activitățile de control identificate prin testele integrale.**

Întrucât testele integrale se concentrează doar pe obiectivul și implementarea activităților de control, acestea pot fi efectuate la etapa de planificare a auditului. Eficacitatea activității de control este confirmată la etapa de executare a auditului.

1.1.7.5 Auditul intern ca activitate de control managerială

După cum a fost remarcat mai sus, la etapa de planificare a auditului efectuăm o examinare a auditului intern. Aceasta ne permite să evaluăm dacă putem să ne bazăm pe activitatea AI pentru auditul financiar, dar și să oferim un comentariu general privind suficiența și focalizarea acoperirii auditului intern.

Referitor la încrederea în activitatea lor, principalele întrebări, pentru a fi luate în considerare, sunt:

- toate afirmațiile manageriale sunt abordate în activitate?; și
- toată perioada contabilă supusă auditării este acoperită în activitate?

Dacă credem că ne putem baza pe activitatea desfășurată de auditorul intern, trebuie să efectuăm repetat o parte a activității pentru a putea avea încredere. Ca parte a repetării, trebuie să ne asigurăm că concluziile trase din activitatea desfășurată sunt replicate de auditul intern.

Chiar dacă nu ne putem baza pe activitatea AI în sprijinul activității noastre de audit financiar, am putea să ținem cont de ea. Spre exemplu, dacă aceasta include aspecte de respectare a afirmațiilor unei anumite componente de audit pentru primul semestru al anului, iar această activitate este de bună calitate, putem limita auditul în acest domeniu la al doilea semestru al anului. De asemenea, ne putem referi la constatările AI pentru a consolida rezultatele activității noastre/recomandările făcute.

Referitor la un comentariu general al acoperirii AI, ar trebui să încercăm, cel puțin, să comentăm domeniul de aplicare al activității desfășurate. Este acesta bazat pe risc și orientat spre oferirea de asigurări corespunzătoare conducerii privind eficacitatea controlului intern? De asemenea, sunt implementate recomandările sale? Există un formular de planificare standard în sprijinul examinării auditului intern?

NB: Nu toate entitățile auditate de CCRM trebuie să aibă o funcție de AI. În cazul acesta, este deosebit de important să utilizăm testele integrale ca bază pentru a atrage atenția conducerii asupra impactului punctelor slabe ale activităților de control și asupra măsurilor necesare pentru eliminarea punctelor slabe.

1.1.8 Pasul 6 – Determinarea componentelor semnificative și a celor nesemnificative

La etapa de planificare a misiunii de audit, se vor califica domeniile de audit în domenii semnificative și nesemnificative. Ca urmare a acestei calificări, va fi planificată abordarea de audit distinctă pentru fiecare domeniu de audit.

Stabilirea domeniilor de audit

Pentru un audit al rapoartelor financiare, sumele înregistrate (elemente-rând), după caz, pot fi analizate la nivel de subclase, la nivel de grupe de conturi, la nivel de subconturi de nivelul

II. De exemplu, elementele-rând se pot referi la: cheltuieli pentru retribuirea muncii, cheltuieli pentru bunuri, donații voluntare, venituri din proprietate etc.

Un domeniu auditat poate fi definit atât pentru soldul la nivel de subclasă sau grupă de conturi, cât și la nivel de clase de tranzacții care constituie acest sold. Pentru ca un element-rând să fie definit ca un domeniu de audit, este important ca toate segmentele acestui element-rând să fie procesate în mod asemănător, să dețină caracteristici similare și să fie obiectul unor controale de același tip. Dacă nu este cazul, atunci am putea identifica mai mult decât un domeniu de audit într-un element-rând.

Uneori rapoartele financiare includ mai multe grupări diferite ale aceleiași sume totale. De exemplu, cheltuielile pot fi grupate după:

- departamente, agenții etc., care constituie entitatea auditată căreia îi aparțin rapoartele financiare;
- elemente obiective (cheltuieli salariale, cheltuieli operaționale, lucrări de construcții etc.).

Ca exemplu, auditorul a identificat domeniul de audit clasa Venituri. Apoi, auditorul ar trebui să aprecieze natura segmentelor de audit care formează acest sold și caracterul adecvat al divizării suplimentare a domeniului auditat la nivel de subclase sau grupe de conturi. Această divizare va fi în funcție de dimensiunea relativă și natura elementelor care formează soldul dat. Spre exemplu, veniturile pot fi divizate în „impozit pe proprietate” și „alte venituri”, sau un număr de alte fluxuri de venituri.

Domeniile semnificative și cele ne semnificative

Divizarea domeniilor de audit în domenii semnificative și domenii ne semnificative este impusă de necesitatea asigurării unui audit eficient, bazat pe risc. Astfel, domeniile semnificative de audit vor fi auditate prin *proceduri standard (minime) de audit*, pe când cele ne semnificative - prin *proceduri limitate de audit*.

Identificarea domeniilor de audit semnificative de cele ne semnificative implică o analiză critică a rapoartelor financiare, înțelegerea naturii și contextului tranzacțiilor înregistrate și luarea în considerare a materialității.

Evaluarea unei clase de tranzacții sau solduri ca ne semnificativă implică exercitarea raționamentului profesional. Factorii care influențează această evaluare, în contextul mărimii absolute a soldului, sunt efectiv opusul acelor care ar indica un risc semnificativ, inclusiv:

- Care este experiența noastră cu acest element și tendința sa spre erori?
- Cât de complexe sunt tranzacțiile în acest domeniu?
- Cât de subiectiv este elementul și cât de extins este intervalul unei eventuale incertitudini de măsurare aferente?
- Cât de semnificativ este riscul de fraudă?
- Cât de semnificativ este riscul de nereguli?
- Este tranzacția sau soldul în afara cursului normal al operațiunilor entității, este nou(ă) sau controversat(ă) sau pare a fi neobișnuit(ă) în alt mod?
- Este elementul afectat de evoluții economice, contabile sau de alt tip, care sunt

semnificative?

- Există controale corespunzătoare?
- Sunt implicate tranzacții sau solduri cu părțile afiliate?

Totuși, ar trebui să documentăm în mod clar baza concluziei noastre că o clasă de tranzacții, solduri sau prezentări de informații este ne semnificativă. Dacă, în raționamentul nostru profesional, o arie a contului mai mare decât materialitatea este ne semnificativă, baza pentru aceasta trebuie să fie clar documentată. De asemenea, dacă am identificat un domeniu ne semnificativ cantitativ, dar semnificativ calitativ, ar trebui să aplicăm teste de audit suplimentare pentru a genera probe de audit adecvate.

Exemplu: Identificarea domeniului de audit

Materialitatea este de 20 00 000 lei.

Soldul grupei de conturi 419 „Alte creanțe ale instituțiilor bugetare” este format din soldurile următoarelor sub conturi de nivelul II:

419220 „Creanțe ale clienților din afara sistemului bugetar” - 40 300 000 lei;

419800 „Alte creanțe” – 10 100 000 lei;

419900 „Cheltuieli anticipate” - 20 100 000 lei.

Creanțele clienților din afara sistemului bugetar apar dintr-un singur flux de venituri, cu controale comune și riscuri similare din sold. Astfel, acestea sunt identificate ca sold în cont unic. Soldul este material din punct de vedere cantitativ, există un risc de sume nerecuperabile în mediul economic actual și creanțele comerciale sunt evaluate ca sold semnificativ.

Alte creanțe constau dintr-un depozit de leasing rambursabil la sfârșitul duratei contractului de leasing. Soldul nu s-a modificat în anul precedent și are un proprietar major (se referă la o singură entitate), care nu pare să aibă dificultăți financiare. Astfel, soldul este evaluat ca ne semnificativ.

Cheltuielile anticipate sunt formate din diverse cheltuieli în avans minore și similare pentru chirie, tarife și altele, sub controale comune și cu riscuri similare, fiind evaluate ca sold în cont unic. Cheltuielile anticipate sunt corespunzătoare, deoarece reprezintă doar nota de plată trimestrială în termene standard. Nu există antecedente de eroare în soldul cheltuielilor în avans, nu există risc de fraudă sau nereguli și elementele sunt justificate destul de simplu. Astfel, deși cheltuielile în avans de 20 100 000 lei sunt din punct de vedere cantitativ peste materialitatea de 20 000 000 lei, din punct de vedere calitativ acestea sunt cu risc scăzut și evaluate ca sold ne semnificativ.

Este important să se identifice suficient de detaliat clasele de tranzacții și solduri pentru a permite să fie proiectate și apoi aplicate eficient procedurile de audit corespunzătoare.

După ce au fost identificate domeniile de audit, procesul trebuie să fie documentat.

Pentru domeniile ne semnificative, ne-am aștepta, în general, doar la o activitate de audit limitată. Asigurarea pentru domeniile ne semnificative de audit se va obține din realizarea procedurilor analitice comparative.

Dacă în rezultatul aplicării procedurilor analitice comparative au fost identificate deviații semnificative (mai mari de 10%), auditorul evaluează explicațiile conducerii privind cauza acestora și descrie/argumentează în concluzia sa dacă planifică sau nu teste suplimentare de audit pentru domeniile selectate.

Dacă suma totală a domeniilor ne semnificative este mai mare decât valoarea materialității, atunci ar fi prudent ca auditorul să extragă un eșantion (limitat) din toate soldurile ne semnificative pentru a obține asigurare de audit suplimentară pentru domeniile selectate.

În Anexa nr.8 este descris exemplul de testare a domeniilor ne semnificative.

În cazul în care auditorul va identifica erori, atunci trebuie să utilizeze aceeași abordare ca și pentru evaluarea erorilor dintr-un domeniu semnificativ (secțiunea 2.2.9 din MAF). Erorile identificate trebuie incluse în lista erorilor depistate pentru agregarea acestora.

În situații distincte (atunci când este cazul) auditorul poate să examineze domeniile ne semnificative similare, cum ar fi diferite tipuri de venituri – dacă acestea sunt supuse efectiv aceluiași proces de control, ar putea fi considerate un domeniu unic și tratate ca un domeniu semnificativ.

1.1.9 Pasul 7 – Procedurile analitice preliminare (SIA 315)

Procedurile analitice preliminare fac parte din **Procedurile de evaluare a riscurilor** solicitate de SIA 315. De asemenea, acestea susțin identificarea domeniilor de audit semnificative și ne semnificative.

Procedurile analitice preliminare nu oferă ele însele o asigurare de audit, dar:

- pot identifica aspecte ale entității pe care altfel nu le cunoaștem;
- variază de la o entitate la alta, în funcție de relațiile dintre datele financiare și nefinanciare pe care le-am aștepta pentru fiecare entitate; sau
- pot include informații atât financiare, cât și nefinanciare, de exemplu, relația dintre numărul de granturi și totalul cheltuit sau dintre costurile de arendă și suprafața în metri pătrați a spațiului de birou.

Echipa de audit trebuie să aplice proceduri analitice preliminare, pentru a ajuta la cunoașterea entității, a operațiunilor acesteia și pentru a identifica domeniile de risc potențial.

Astfel, dacă în cadrul procedurilor analitice a fost identificat un aspect nou, auditorul, aplicând raționamentul profesional, poate identifica următoarele riscuri de audit:

<i>Aspect nou identificat</i>	<i>Aplicarea raționamentului</i>	<i>Riscul de audit</i>
Categorii de informații noi/neobișnuite	Ce ar însemna aceasta?	Activități/tranzacții noi potențial neregulate; schimbări în activitatea

		entităţii auditate de care nu ştiam etc.
Deviaţii mari/neaşteptate sau lipsa deviaţiilor acolo unde ne-am aştepta	Ce ar însemna aceasta?	Activităţi/tranzacţii noi potenţial neregulate; schimbări în activitatea entităţii auditate de care nu ştiam etc.
Depăşirea bugetului	Ce ar însemna aceasta?	O posibilitate a conducerii entităţii să manipuleze rapoartele financiare; Încălcarea legii, etc.
Relaţii neaşteptate între diferite valori, de exemplu, cheltuielile de personal au crescut, pe când numărul de personal s-a redus	Ce ar însemna aceasta?	Clasificarea greşită a datelor financiare sau nefinanciare; Sporuri salariale ce depăşesc limitele pentru sectorul public, etc.

Procedurile analitice se pot realiza prin diverse abordări, cum ar fi:

- o comparaţie a cifrelor prognozate cu bugetul anului curent;
- o analiză a tendinţei cifrelor din rapoartele financiare pe o perioadă de trei sau mai mulţi ani;
- o examinare a analizelor principalilor coeficienţi; sau
- o examinare a indicatorilor nefinanciar, de exemplu: revizuirea analitică preliminară a veniturilor după locaţie:

Entitatea auditată are venituri din cantinele şi magazinele pentru angajaţi existente la filialele din ţară. În urma revizuirii analitice preliminare a veniturilor pe angajat la fiecare locaţie, s-au detectat trei locaţii cu niveluri ale veniturilor anormal de scăzute. Într-o investigaţie suplimentară, s-a constatat că acestea aveau drept cauză fraude ale personalului de la cantinele şi magazinele aflate la acele locaţii.

La etapa de planificare, pentru a efectua procedurile analitice sunt utilizate informaţiile din rapoartele financiare actuale şi din anul precedent şi/sau pot fi utilizate date nefinanciare/indicatori de performanţă/ planuri strategice.

Prin realizarea procedurilor analitice preliminare auditorul:

- analizează şi identifică domeniile de audit semnificative şi nesemnificative pe baza unei revizuirii a informaţiei financiare prezentate în rapoartele financiare ;
- identifică şi evidenţiază riscurile de audit prin analiza deviaţiilor între perioadele de raportare şi faţă de buget;

Dacă au fost constatate deviaţii, este necesară solicitarea explicaţiilor de la conducerea entităţii cu privire la devierile cele mai semnificative şi analiza acestor explicaţii.

Dacă explicațiile oferite în privința unor devieri importante se vor considera necorespunzătoare, atunci aceasta va rezulta în identificarea riscurilor de audit și testelor de audit asociate devierilor constatate.

Constatarea cauzei devierilor trebuie să aibă loc la etapa de planificare.

Dacă conducerea poate să explice în mod adecvat și să argumenteze devierile, baza pentru aceasta trebuie de asemenea să fie documentată pentru a justifica de ce nu este planificată o testare suplimentară pentru aceste domenii.

- identifică tranzacțiile semnificative individual pentru a se asigura că sunt testate;

Tranzacțiile foarte mari sunt ușor de găsit prin utilizarea tehnicilor de audit computerizate sau sunt selectate tranzacții și evenimente care depășesc o sumă prestabilită.

- identifică tranzacțiile cu risc sporit.

Tranzacțiile cu risc sporit pot fi mai greu de detectat. Pentru a identifica aceste tranzacții și evenimente, ar trebui să vă folosiți cunoștințele despre activitatea entității auditate.

În pachetul standard de documente ale etapei de planificare este prezentat un model de document de lucru „Proceduri analitice preliminare”. În urma analizei realizate cu ajutorul procedurilor analitice, auditorul va formula două concluzii bine argumentate cu referire la: (i) identificarea domeniilor semnificative și (ii) abordarea domeniilor ne semnificative și analiza critică a deviațiilor constatate.

Anexa nr.9 descrie unele aspecte practice de analiză a deviațiilor constatate în cadrul procedurilor analitice preliminare și formularea concluziei argumentate.

1.1.10 Pasul 8 – Analiza afirmațiilor (SIA 315)

După divizarea auditului pe domenii de audit, trebuie de stabilit ce anume va fi luat în considerare ca eroare sau neregulă (îregularitate) în fiecare domeniu care va fi testat la etapa de executare. Aceasta se realizează prin examinarea afirmațiilor **pentru fiecare domeniu semnificativ**, definite ca:

afirmații – declarațiile conducerii, explicite sau nu, care sunt încorporate în rapoartele financiare și folosite de auditor pentru examinarea diferitor tipuri de denaturări potențiale.

La **Pasul 6** ne-am axat pe o evaluare a activităților de control. Unele activități de control pot avea un efect specific asupra unei afirmații individuale încorporate într-o anumită clasă de tranzacții sau solduri. Spre exemplu, activitățile de control stabilite de o entitate pentru a se asigura că personalul său efectuează și înregistrează în mod corect inventarul fizic anual sunt legate direct de existența și plenitudinea afirmațiilor pentru soldul inventarului.

Erori în clasele de tranzacții și evenimente pentru perioada supusă auditului

Afirmația de audit	Simbol	Descriere
Plenitudine	P	Tranzacțiile și evenimentele deloc nu au fost înregistrate Eroare: <i>Tranzacțiile între 4 iunie și 25 iunie nu au fost incluse în rapoartele financiare</i>

Existență	Ex	Tranzacțiile și evenimentele care au fost înregistrate nu au apărut sau nu au legătură cu entitatea Eroare: <i>Factura pentru achiziționarea vehiculului X a fost achitată și înregistrată în registrul procurărilor, dar contractul de cumpărare a fost anulat și vehiculul nu a fost primit.</i>
Exactitate	E	Sumele și alte date aferente tranzacțiilor și evenimentelor înregistrate nu au fost înregistrate în modul corespunzător Eroare: <i>Valoarea tranzacției de 5000 lei a fost cu 1000 lei mai mare decât valoarea facturii</i>
Departajare	D	Tranzacțiile și evenimentele nu au fost înregistrate în perioada contabilă corectă Eroare: <i>Tranzacție legată de exercițiul financiar anterior</i>
Regularitate	R	Tranzacțiile financiare nu sunt în conformitate cu legislația care le autorizează, cu reglementările emise de un organ competent, conform legislației de reglementare, autorității parlamentare și autorității trezoreriile de stat Eroare: <i>Taxe suplimentare percepute de municipalitate pentru serviciile de salubritate destinate agenților economici, dar aceste taxe nu sunt prevăzute de legislație</i>
Clasificare	C	Tranzacțiile și evenimentele nu au fost înregistrate în conturi corecte Eroare: <i>Cheltuielile salariale legate de instituția X sunt înregistrate în mod greșit ca cheltuieli pentru formare profesională</i>

Erori în solduri la sfârșitul perioadei (se aplică obligațiilor, creanțelor etc.)

Afirmația de audit	Simbol	Descriere
Plenitudine	P	Activele, datoriile și părțile sociale care ar fi trebuit înregistrate nu au fost înregistrate Eroare: <i>Clădirile utilizate și deținute de o entitate din subordinea ministerului nu sunt incluse în valoarea totală a clădirilor ministerului</i>
Existență	Ex	Activele, datoriile și părțile sociale nu există Eroare: <i>Două parcele de teren incluse în total active au fost vândute efectiv în cursul exercițiului financiar</i>

Evaluare și alocare	Ev/Al	Activele, pasivele și părțile sociale nu sunt incluse în rapoartele financiare cu sumele corespunzătoare și orice ajustări de evaluare și alocare care rezultă nu sunt înregistrate corespunzător Eroare: <i>Mijloacele de transport primite cu titlu gratuit, incluse în activele totale, au fost înregistrate cu uzura primită, urmare cărui fapt, valorile înregistrate sunt depășite</i>
Drepturi și obligații	D/O	Entitatea nu deține sau controlează drepturile la active, iar datoriile nu reprezintă obligațiile entității Eroare: <i>Nu există niciun act care să dovedească dreptul de proprietate asupra construcției X</i>

SIA mai includ referiri la afirmațiile de prezentare, iar prezentul manual se axează pe cele descrise mai sus, fiindcă echipele de audit trebuie să le acorde o atenție deosebită.

Notă: Afirmația de regularitate

Neregulile există atunci când nu s-a respectat o lege sau un regulament care vizează entitatea auditată. Trebuie să vă folosiți raționamentul profesional pentru a stabili care legi, regulamente etc. sunt materiale pentru anumite misiuni de audit și care ar putea avea un impact semnificativ asupra obiectivelor auditului financiar.

Ministerele și alte entități de audit finanțate din bugetul de stat au limitări în ceea ce privește capacitatea de a cheltui, împrumuta sau colecta venituri. Astfel, prin prisma considerentelor de regularitate, se pot aborda următoarele.

Cheltuielile

Se analizează dacă:

- cheltuielile sunt conforme cu natura alocării pentru care au fost aprobate;
- cheltuielile nu au depășit totalul aprobat; și
- cheltuielile sunt în conformitate cu legislația aplicabilă, iar reglementările interne emise pe baza acestei legislații au fost respectate.

Împrumuturile

Se stabilește dacă suma și termenii datoriei (perioada, ratele dobânzilor, graficul de rambursare etc.) sunt aprobate în conformitate cu legea aplicabilă.

Colectarea veniturilor

Se stabilește dacă numerarul primit este:

- pentru un impozit/taxă legiferată sau o altă sursă de venituri aprobată; și
- în conformitate cu legislația aplicabilă și dacă reglementările interne emise pe baza

acestei legislații au fost respectate.

În general, putem fi satisfăcuți că *afirmația de regularitate este respectată* în cazul în care putem confirma că entitatea auditată are dreptul legal de a încasa veniturile specificate și/sau dacă cheltuielile sunt conforme cu bugetul/activitățile entității auditate și îndeplinesc obligațiile contractuale.

SIA 250 conține explicații cu privire la verificarea conformității cu legile și regulamentele. Accentul se pune pe aceea ca auditorul trebuie să-și formeze o cunoaștere generală a:

- (a) cadrul legislativ și normativ aplicabil entității și sectorului în care activează aceasta și ce prevăd respectivele legi și regulamente referitor la valorile și prezentările din rapoartele financiare; și
- (b) conformării de către entitate cu respectivul cadru.

Auditorul va realiza activitatea de verificare discutând cu conducerea/cei însărcinați cu guvernanta despre măsura în care entitatea se conformează legilor și regulamentelor;

Pe parcursul misiunii de audit, auditorul va trebui să fie atent la posibilitatea identificării unor neconformități cu cadrul legislativ și normativ – potențiale sau reale – în urma procedurilor de audit. Auditorul va solicita conducerii/celor însărcinați cu guvernanta să ofere explicații/declarații în scris precum că toate cazurile cunoscute de neconformități cu cadrul legislativ și normativ – potențiale sau reale – au fost aduse la cunoștința auditorului.

Totodată, este important ca constatările auditului financiar să fie privite prin prisma auditului conformității, și invers. Acest lucru este relevant în cazul în care aceste două tipuri de activități se desfășoară în același timp, dar și atunci când se planifică pe viitor un audit al conformității în același domeniu.

Deși auditul financiar se poate suprapune cu auditul conformității, trebuie să se facă o distincție clară între activitatea destinată să detecteze fraude și erori materiale și activitatea destinată să evidențieze conformitatea cu actele legislative și normative.

Exemple în care este descrisă legătura dintre auditul financiar și auditul de conformitate

Exemplul nr. 1

Aspecte de audit financiar:

O întreprindere finanțată de o instituție subordonată Ministerului X a fost transferată unei alte instituții, în baza unei HG, dar instituția respectivă (către care a fost făcut transferul) are Ministerul în calitate de fondator. Costurile inițiale ale instituției subordonate Ministerului în instituția finanțată au fost de 10,0 mil. lei, dar valoarea activelor înregistrate de instituția către care s-a făcut transferul au fost de 5,0 mil. lei (10,0 mil. lei – 5,0 mil. lei (uzura)). În contul de capital social al Ministerului apare valoarea de 10,0 mil. lei.

Aspecte de audit al conformității:

Nu s-a respectat prevederea legală de a efectua o evaluare și o apreciere a valorii activelor transferate atunci când s-a făcut transferul. Nu s-a pus la dispoziție o analiză detaliată (o listă

exhaustivă a bunurilor) a valorii de 10,0 mil. lei, deși aceasta se cere în legislație. Pentru implementarea Hotărârii Guvernului nu s-a elaborat vreun regulament/ghid detaliat.

Aspecte/intervenții necesare în auditul financiar:

O posibilă denaturare în raportul financiar al Ministerului X. Valoarea capitalului social este mai mare decât valoarea reală a bunurilor transferate. Echipa de audit va trebui să identifice dacă există inconsecvență între prezentarea transferului în bilanțul contabil și în contul de capital social. Uzura trebuia să fi fost deja suportată de Minister, iar eliminând uzura din valoarea inițială, rămânem cu valoarea bunurilor.

A acțiunile au fost întreprinse conform Hotărârii Guvernului. Așadar, chiar dacă unele aspecte de conformitate nu au fost respectate, acțiunile întreprinse au fost ceea ce Guvernul a dorit să aibă loc și ar trebui, așadar, văzute ca și regulate (nu s-a încălcat afirmația de regularitate).

Aspecte/intervenții necesare în auditul de conformitate:

Eșecurile de conformitate reflectă aspecte condiționate de faptul că nu au fost elaborate reglementări/orientări detaliate pentru punerea în aplicare a Hotărârii Guvernului așa cum ar fi fost de așteptat. Aceasta stă la baza neîndeplinirii conforme a sarcinilor necesare pentru a asigura informații contabile exacte etc.

Exemplul nr.2

O instituție are mandat de a colecta amenzi pentru încălcările în domeniul circulației rutiere pe toate drumurile publice menținute de toate nivelurile autorităților publice, cu excepția municipalităților. Se așteaptă ca amenzile să fie percepute în termen de 28 de zile de la încălcarea identificată - această cerință este prevăzută în reglementările interne. Nu există linii directoare interne care să susțină revizuirea amenzilor.

Auditorii au constatat că:

- amenzile în sumă de 50 000 lei au fost percepute pentru depășirea de viteză pe drumurile întreținute de municipalități;
- rapoartele de management intern au identificat că amenzile sunt percepute, în medie, la 35 de zile de la comiterea încălcării;
- amenzile pentru parcare neregulamentară au crescut cu 8% în a.2019, atunci când aplicarea formulei a necesitat o creștere de 7%. Calculul a fost efectuat greșit de un membru junior al Direcției de finanțe.

Concluziile auditorului:

- amenzile în sumă de 50 000 lei, percepute pentru încălcările comise pe drumurile întreținute de municipalități, au fost nereglementate (a fost afectată afirmația REGULARITATE), deoarece organizația nu are dreptul de a aplica astfel de amenzi. A fost identificată o EROARE FINANCIARĂ de 50 000 lei;
- amenzile sunt percepute mai târziu decât era de așteptat - aceasta este înregistrată ca o eroare de conformitate, deoarece sistemele interne nu ating standardele de performanță așteptate și duc la pierderi de fluxuri de numerar, datorită întârzierii primirii amenzilor;
- amenzile de parcare sunt mai mari decât cele necesare - veniturile sunt reglementate, întrucât organizația are puterea de a le colecta. Amenda în exces se înregistrează ca o eroare financiară (afirmația EXACTITATE), dar trebuie accentuată și nerespectarea conformității, deoarece există o absență a liniilor directoare interne pentru a asigura că amenzile sunt calculate corect și o absență a revizuirii de supraveghere / controlului intern pentru a asigura calculul corect.

1.1.11 Pasul 9 – Evaluarea riscului inerent și a riscului de control, identificarea riscurilor de audit semnificative, a riscurilor minore și a măsurilor de luat în privința lor (SIA 315 și SIA 330)

Conform SIA 315, obiectivul auditorului este de a identifica și a evalua riscurile de denaturări semnificative, cauzate de fraude sau erori, la nivelul rapoartelor financiare și la nivel de afirmații, prin înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, astfel oferind o bază pentru pregătirea și implementarea măsurilor în privința riscurilor de denaturare semnificativă evaluate. **Auditorul trebuie să utilizeze cunoștințele obținute pe parcursul planificării și auditului precedent (dacă acesta a avut loc), pentru a identifica și a evalua riscurile potențiale. În mod specific, auditorul trebuie să ia în calcul riscurile de denaturare semnificativă, care pot determina modificarea opiniei de audit.**

Trebuie evaluate activitățile de control manageriale (după cum se arată mai sus) pentru a putea stabili combinația de teste care va aborda potențialele erori și nereguli identificate de iregularitate pentru fiecare componentă. Nivelul activităților de control poate să difere de la o componentă la alta și s-ar putea să aveți de-a face cu mai multe evaluări ale activităților de control atunci când elaborați un model al asigurării de audit.

Acestea ar trebui să contribuie la identificarea riscurilor semnificative pentru audit, care trebuie abordate prin proceduri de audit suplimentare și documentate în planul de testare a riscurilor semnificative.

De asemenea, asigurarea inerentă și asigurarea de control trebuie documentate, pe componente, într-un model al asigurării. Aceasta trebuie să cuprindă un scurt comentariu privind considerentele asigurării inerente și asigurării de control. Pentru fiecare sistem trebuie documentată în special argumentarea adoptării sau neadoptării asigurării inerente. Acest aspect este expus detaliat mai jos.

La această etapă de planificare se pune accent pe utilizarea rezultatelor procedurilor noastre de evaluare a riscurilor, pentru a identifica și a stabili orice indicii ale riscului de denaturare semnificativă a rapoartelor financiare, care trebuie evaluate și la care trebuie să se răspundă prin procedurile noastre de audit.

1.1.11.1 Riscul inerent/asigurarea inerentă

Riscul inerent este evaluarea dvs. privind probabilitatea apariției unei denaturări semnificative sau a unei nereguli, în primul rând, înainte de a examina eficacitatea activităților interne de control. „Eroarea materială” poate fi o eroare sau suma mai multor erori mai mici, care depășește valoarea materialității.

Riscul inerent este evaluat în această etapă pentru a stabili cât de multe testări ale activităților interne de control și testări de fond (proceduri analitice și teste de fond ale detaliilor) trebuie

efectuate pentru a atinge nivelul de asigurare dorit. În general, dacă există risc inerent (fără asigurare inerentă), efortul de audit necesar este mai mare.

Deosebim 2 surse de obținere a asigurării inerente :

1) asigurarea inerentă obținută din misiunea de audit din anul precedent, în cadrul căreia nu au fost identificate erori semnificative și, totodată, nu au fost identificate noi riscuri semnificative la etapa de planificare a misiunii din anul curent. Acest aspect este determinat pentru fiecare domeniu de audit.

De reținut !!! Dacă un domeniu de audit nu a fost denaturat semnificativ în anul precedent, dar la evaluarea riscurilor în planificarea misiunii curente a fost identificat un risc specific care ar putea duce la denaturare semnificativă – **atunci pierdem asigurarea inerentă.**

Decizia auditorului se va baza în general pe cunoștințele din misiunea precedentă, actualizate cu noi aspecte, așa cum prevede cea mai bună evaluare a riscului asociat.

De reținut !!! Această decizie poate fi diferită pentru fiecare obiectiv/afirmație de audit la fiecare domeniu de audit. De exemplu, riscul ca numerarul să fie evaluat incorect este scăzut, dar riscul ca numerarul să nu fie complet poate fi destul de ridicat.

2) asigurarea inerentă obținută în baza muncii efectuate de către alte organe de control, așa ca auditul intern pentru domenii de audit specifice sau inspecția financiară.

De reținut !!! Aceasta poate fi aplicată doar dacă auditorul este satisfăcut de munca acestora, atât în ceea ce privește conținutul (abordarea afirmațiilor așteptate pe parcursul exercițiului financiar), cât și în ceea ce privește calitatea.

Auditorul trebuie să aibă o abordare riguroasă asupra lucrului altor organe de control în evaluarea existenței asigurării inerente, și anume, trebuie să analizeze și să evalueze dacă:

- toate afirmațiile de audit au fost abordate sau lucrul efectuat întrunește cerințele unui audit financiar;
- eșantionul testat a fost reprezentativ pentru anul supus auditului;
- munca efectuată este documentată în mod corespunzător și revizuită.

Totodată, auditorul trebuie să efectueze repetat unele teste, cu scopul de a se convinge că, în urma executării repetate a testelor, a ajuns la aceleași concluzii ca și organele de control.

După această analiză, auditorul poate lua o decizie referitor la asigurarea care poate fi obținută din munca organelor de control și dacă poate utiliza rezultatele acestora în misiunea sa curentă.

Auditorul trebuie să formuleze o **concluzie argumentată și suficient documentată** dacă asigurarea inerentă este obținută.

Evaluarea riscului inerent este subiectivă și necesită utilizarea raționamentului profesional. Prin urmare, este bine ca echipa care evaluează riscul inerent și confirmă existența asigurării inerente să includă cele mai experimentate și informate persoane. Acestea trebuie să fie persoanele care au cele mai vaste cunoștințe despre entitatea auditată.

În **Anexa nr. 10** sunt descrise exemple de aplicare a raționamentului profesional al auditorului, atunci când sursa asigurării inerente sunt rezultatele misiunii de audit din anul precedent sau sursa asigurării de audit sunt rezultatele controlului altor organe.

1.1.11.2 Riscul de control/asigurarea de control

Riscul de control se referă la faptul că activitățile de control interne ale entității auditate nu vor putea preveni sau detecta erori materiale. Acesta reflectă eficacitatea structurii de control intern. Planificatorul evaluează riscul de control pentru a stabili cuantumul asigurării, care poate fi obținut din testele controlului intern.

O evaluare generală a riscului de control trebuie efectuată ca parte a actualizării înțelegerii asupra structurii de control intern a entității auditate și a testărilor integrale, după cum s-a menționat mai sus.

Totuși, *riscul de control poate să difere după domeniul de audit și după obiectivul auditului*. Spre exemplu, conducerea entității auditate ar fi putut concepe activități de control foarte bune asupra domeniului de audit (Conturi curente și Casa), pentru a asigura valabilitatea și măsurarea cheltuielilor, dar ar fi putut acorda mai puțină atenție plenitudinii acelor cheltuieli. Auditul trebuie să se concentreze pe **toate** afirmațiile abordate, pentru a stabili în ce mod abordarea de audit adresează/abordează riscul.

De asemenea, riscul de control este afectat de factori care pot afecta riscul de fraudă, în special, fraudă din partea conducerii, deoarece conducerea deseori poate să evite activitățile de control interne care au fost introduse. Auditorul trebuie să aibă o atitudine interogativă și să fie atent la probele care contrazic sau pun la îndoială fiabilitatea documentelor sau declarațiile conducerii.

Riscul de control trebuie reevaluat la etapa de lucru în teren a auditului, atunci când rezultatele testelor activităților de control vor indica dacă acestea funcționează în modul dorit. Spre exemplu, în cazul în care încercăm să ne bazăm pe activități de control la etapa de planificare generală, dar se constată numeroase abateri ale controlului intern (facturi către furnizor aprobate necorespunzător, de exemplu) la etapa de lucru în teren, atunci ar putea fi necesară reevaluarea încrederii în activitățile de control. În acest caz, trebuie efectuate teste de fond ale detaliilor, pentru a obține nivelul de asigurare necesar, deoarece am confirmat efectiv că activitățile de control nu funcționează eficace.

Asigurarea generală necesară va consta din asigurare inerentă, cea dobândită în baza activităților de control și din cea bazată pe testele de fond, în modul detaliat mai jos. Încrederea noastră în activitățile de control interne trebuie documentată într-un formular referitor la factorul de asigurare. **Exemplu - Anexa nr. 12 la Manual.**

Nu ar trebui să vă bazați pe activitățile de control interne, decât dacă testele de la etapa de execuție demonstrează că activitățile de control funcționează pentru toate afirmațiile de audit necesare. Ar trebui proiectate proceduri suplimentare pentru afirmațiile care nu sunt acoperite de activitatea de control.

De asemenea, ar trebui să luăm în considerare întotdeauna eficiența auditului. De exemplu,

- dacă activitățile de control au loc zilnic, auditorul ar putea să decidă dacă procedurile de fond sunt mai eficiente decât o combinație de teste ale activităților de control și teste de fond; și

- într-un minister complex, unde instituțiile subordonate își folosesc propriile sisteme financiare, s-ar putea ca repetarea unei evaluări bazate pe activități de control în fiecare instituție să fie mai puțin eficientă decât o abordare directă de fond.

Aceste raționamente ar trebui justificate de o evaluare clară a cerințelor activității în ambele scenarii.

1.1.11.3 Identificarea riscurilor de audit semnificative și a riscurilor minore

După ce a luat în considerare riscul inerent și riscul de control, echipa de audit trebuie să stabilească, pe baza informațiilor colectate în procesul de planificare, unde se află principalele riscuri de audit, adică riscurile semnificative. Acestea trebuie distinse de riscurile minore. Documentația de planificare a auditului:

- va evidenția argumentarea pentru clasificarea riscului ca semnificativ sau minor - primul reflectând un risc de eroare materială;
- va relata aspectele cu referire la rapoartele financiare / domeniile de audit care sunt afectate;
- va argumenta abordarea de audit (de exemplu, teste suplimentare, în cazul în care sunt identificate riscuri semnificative).

În *Anexa nr.11* este descrisă abordarea riscului identificat în etapa de planificare.

Această evaluare ar trebui să susțină abordarea CCRM de a aplica Planul de audit, care în mod normal este împărțit în cinci mari fluxuri de activitate:

- (a) măsuri luate în privința riscurilor semnificative-pervazive, inclusiv riscul presupus de evitare a activităților de control manageriale;
- (b) măsuri luate în privința riscurilor semnificative-specifice;
- (c) auditul domeniilor raportului financiar (adică afirmații neafectate de riscuri specifice, inclusiv cele în care au fost identificate riscuri minore);
- (d) auditul rapoartelor financiare și prezentărilor/dezvăluirilor informațiilor; și
- (e) desfășurarea activității planificate a auditului conformității (dacă aceasta este planificată pe lângă auditul financiar).

1.1.11.4 Riscuri semnificative (riscuri pervazive și specifice), inclusiv riscul prezumat al evitării activităților de control de către conducere

La identificarea riscului de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să analizeze riscurile semnificative. Pentru aceasta, trebuie să se examineze suplimentar dacă riscurile identificate sunt legate în mod generalizat de rapoartele financiare în ansamblu sau de anumite solduri, fluxuri de tranzacții și afirmații. Auditorul trebuie să proiecteze și să implementeze proceduri de audit corespunzătoare pentru a aborda riscul de denaturare semnificativă a rapoartelor financiare.

Riscurile semnificative sunt clasificate fie ca pervazive pentru toate rapoartele financiare, fie specifice unor tranzacții sau solduri individuale. Informații suplimentare și exemple pentru ambele tipuri de risc, precum și răspunsuri potențiale sunt oferite mai jos. SIA 240 impune

auditorilor să admită un risc de fraudă ca rezultat al evitării activităților de control de către conducere.

- **Risc pervaziv – evitarea activităților de control de către conducere**

Conducerea este situată într-o poziție unică de a comite fraudă din cauza capacității pe care o are de a manipula înregistrările contabile și întocmirea rapoartelor financiare frauduloase, prin evitarea activităților de control care, de altfel, par să funcționeze eficient. Deși nivelul riscului de evitare a activităților de control de către conducere diferă de la o entitate la alta, riscul este totuși prezent în toate entitățile. Datorită modului imprevizibil în care ar putea să apară evitarea activităților de control, acesta este un risc de denaturare semnificativă din cauza fraudei și, astfel, un risc semnificativ (prestabilit).

La fiecare audit va exista un risc pervaziv de fraudă prin evitarea activităților de control de către conducere, iar echipele de audit trebuie să identifice natura riscului de evitare în contextul entității, care poate să ducă la identificarea altor riscuri specifice.

Potențialul de evitare a activităților de control de către conducere există în toate tranzacțiile și soldurile, iar în intervenția noastră trebuie să încercăm să abordăm acest potențial, așa cum se cere în SIA 240:

- riscul semnificativ din cauza fraudei în recunoașterea veniturilor (care, de obicei, ar fi un risc specific), prezumat de SIA 240.26 (cu excepția cazului în care există dovezi că prezumția nu este aplicabilă); și
- riscul pervaziv de fraudă prin evitarea activităților de control de către conducere prin intermediul registrelor contabile (**ajustări manuale**), prezumat de SIA 240.31-33;
- riscul pervaziv de fraudă prin evitarea activităților de control de către conducere prin intermediul distorsiunii în estimările contabile, prezumat de SIA 240.31-33; și
- riscul pervaziv de fraudă prin evitarea activităților de control de către conducere în contabilitate pentru tranzacții semnificative sau neobișnuite, prezumat de SIA 240.31-33.

Prin urmare, ar trebui să evaluăm proiectarea și implementarea activităților de control care abordează fiecare din aceste riscuri semnificative (cu excepția cazului în care riscul de fraudă prezumat în recunoașterea veniturilor a fost respins). În sectorul public, este posibil ca recunoașterea veniturilor să nu fie întotdeauna cel mai relevant domeniu pentru prezumția că există riscuri de fraudă, așa cum se impune în paragraful 26 al SIA.

Recunoașterea veniturilor ar putea fi foarte relevantă pentru entitățile care colectează venituri, cum ar fi, universități și colegii de stat, spitale sau agenții de reglementare, care percep taxe pentru serviciile prestate sau sunt destinatari ai fondurilor de la donatori. Totuși, în multe entități din sectorul public, accentul se pune pe cheltuieli și domenii, precum achizițiile și granturile. Astfel, în afară de recunoașterea veniturilor, dacă este relevant, auditorii din sectorul public ar putea lua în considerare și alte domenii atunci când stabilesc prezumția riscurilor de fraudă.

În mod normal, răspunsul auditului la acest risc ar include:

- testarea caracterului adecvat al înregistrărilor în Cartea mare (ajustări manuale) și al altor ajustări efectuate la întocmirea rapoartelor financiare;
- evaluarea estimărilor contabile pentru a identifica distorsiuni și evaluarea faptului dacă circumstanțele care produc distorsiunea, în cazul în care există, reprezintă un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraude; și
- pentru tranzacțiile semnificative care sunt în afara cursului normal de desfășurare a activității sau care altfel par a fi neobișnuite, evaluarea faptului dacă justificarea comercială (sau lipsa acesteia) a tranzacțiilor sugerează că ele ar fi putut fi făcute pentru a efectua o raportare financiară frauduloasă sau pentru a ascunde deturnarea bunurilor.

Exemple:

Creanțele apar dintr-un flux de venituri, dar calcularea poziției la sfârșit de an este subiectivă, are antecedente de eroare și, din cauza presiunii asupra conducerii de a atinge obiectivele, poate fi afectată de abuz din partea conducerii. Astfel, deși veniturile înregistrate în avans sunt sub materialitate, factorii calitativi indică faptul că acestea reprezintă o componentă semnificativă.

Oportunități de a subestima cheltuielile nete

Entitatea are cheltuieli de investiții și de întreținere semnificative. Astfel, se creează oportunitatea de a capitaliza în mod incorect costuri care ar fi trebuit trecute la cheltuieli.

Entității i s-a stabilit un buget foarte strict, cu 10% mai mic decât în anul anterior, în pofida unei cereri similare pentru serviciile sale.

Procedurile necesare pentru a aborda riscul de evitare a activităților de control de către conducere ar urma să fie adaptate pentru a aborda oportunitățile de manipulare a cheltuielilor (și alte oportunități pe care le-am identificat la planificare).

- **Riscuri pervazive**

Riscurile pervazive nu amenință tranzacții sau solduri individuale, ci au potențialul de a afecta rapoartele financiare în ansamblu.

Riscurile pervazive ar putea fi legate de regularitate, de exemplu, dacă au existat antecedente de plăți necuvenite într-o organizație sau se pare că nu există un „ton venit de sus” corespunzător în privința regularității tranzacțiilor. Riscurile pervazive legate de regularitate ar trebui tratate ca orice alte riscuri pervazive, și, la fel ca alte riscuri, dacă există domenii de audit specifice care ne preocupă, ar trebui identificate riscurile specifice privind regularitatea în acele domenii de audit.

Exemplu: impactul fuziunilor organizaționale

A fost creat un minister prin fuziunea a 5 instituții separate. Evidența contabilă combinată a fost un amestec de evidențe manuale și computerizate și nu a existat o validare clară de către conducere a plenitudinii fuziunii pentru a asigura, de exemplu, eliminarea tranzacțiilor între

autorității. Echipa crede că acest lucru poate avea ca rezultat o denaturare semnificativă, deci îl consideră un risc pervaziv, care afectează totalitatea rapoartelor financiare.

Intervenția de audit: Se identifică principalele etape de control pentru a se asigura că conturile prezentate sunt corecte din punct de vedere material. Se evaluează în ce măsură acestea au fost implementate, iar dacă nu au fost implementate, se analizează potențialul activităților de control atenuante care ar putea susține veridicitatea și corectitudinea rapoartelor financiare. Se efectuează un rezumat al potențialului impact semnificativ al punctelor slabe asupra integrității datelor din conturi etc.

Exemplu: insuficiența mediului de control

La entitatea auditată nu sunt efectuate reconcilierii lunare, iar informațiile financiare examinate de conducere în fiecare lună sunt foarte limitate. Conducerea nu a introdus controale pentru a aborda acest risc și am raportat că în controlul intern există un punct slab semnificativ.

Intervenția de audit: Pe baza circumstanțelor specifice ale entității și a riscului identificat, am stabilit că cea mai eficientă abordare este adoptarea unei proceduri de fond complete.

- **Riscuri specifice**

Dacă riscul de denaturare semnificativă vizează o anumită componentă a tranzacțiilor sau soldurilor și poate fi identificat la nivel de afirmație, îl considerăm un risc specific. Un risc semnificativ este riscul de denaturare semnificativă, **care necesită o analiză de audit specială și proceduri suplimentare.**

Exemple:

Natura activelor imobilizate ale forțelor de apărare și a operațiunilor acestora are ca rezultat posibilitatea unor riscuri specifice de pierdere sau deteriorare a activelor imobilizate. Astfel, acestea necesită o analiză de audit specială, iar mai concret, proceduri de răspuns în abordarea noastră de audit pentru a confirma în special plenitudinea și existența activelor.

Se așteaptă ca activele fixe să fie subestimate printr-o sumă semnificativă (cheltuielile de investiții se consideră a fi identificate exact, problema se referă la registrul activelor pentru activele curente și istorice).

Intervenția de audit: Riscul este ca activele reale să nu fie înregistrate (afirmația de plenitudine). Deși acesta ar putea fi abordat prin testarea activelor intrate și celor ieșite, nu se va aborda astfel poziția istorică. Prin urmare, vom examina abordarea adoptată de conducere pentru a identifica toate activele relevante existente, iar dacă orientările relevante și activitățile de control aferente sunt neadecvate, vom oferi îndrumări pentru rezolvarea acestei situații. Vom efectua un exercițiu specific pentru a identifica tipul și valoarea

activelor neregistrate în registrul activelor – aceasta va include o examinare a evidenței cheltuielilor de investiții istorice, o examinare selectivă a altor informații relevante și, după caz, o examinare a activelor cunoscute/locației acestora etc.

Există un risc specific privind regularitatea plăților de subvenții. Instituția bugetară nu are proceduri pentru a verifica utilizarea subvențiilor oferite organizațiilor destinate.

Intervenția de audit: S-a discutat cu conducerea și s-a convenit că aceasta va verifica detaliile cheltuielilor efectuate de organele destinate, în proporție de 100% (în funcție de volumul subvențiilor alocate). Am evaluat caracterul adecvat al activității planificate a conducerii, am stabilit că se poate avea încredere în aceasta și am obținut dreptul să o facem prin efectuarea testării pentru un eșantion de elemente, pentru a confirma regularitatea.

Procesele de evaluare a riscurilor de la entitate sunt menite să identifice riscurile care amenință fiabilitatea raportării financiare, iar activitățile de control interne ale entității sunt menite să abordeze aceste riscuri. Astfel, ar trebui să ne așteptăm ca entitățile auditate să fi identificat riscurile semnificative ca parte a procesului de evaluare a riscurilor și să aibă controale care abordează riscurile semnificative pe care le identificăm în auditul nostru. În caz contrar, avem o problemă de raportare importantă, care trebuie discutată cu entitatea.

- **Reacția la riscurile pervazive și specific semnificative**

SIA 330 se referă la responsabilitatea auditorului de a proiecta și a implementa reacții la riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate de către auditor.

Echipele de audit trebuie să înțeleagă activitățile de control care abordează atât riscurile pervazive, cât și riscurile specifice, evaluând proiectarea și implementarea activităților de control relevante. Aceasta ne va ajuta să stabilim reacția noastră generală la risc.

Lipsa unor controale adecvate este un indicator al unei deficiențe semnificative în controlul intern, care ar trebui raportată.

Riscurile specifice identificate și reacțiile propuse trebuie documentate în Planul de testare a riscurilor semnificative.

Ne așteptăm ca riscurile de audit semnificative să fie abordate prin proceduri de audit SUPLIMENTARE, pe lângă programele de audit standard. Aceste teste de audit suplimentare sunt reacția noastră la riscul identificat.

1.1.12 Riscuri minore

În timpul procesului de planificare a auditului identificăm riscuri de audit considerate că nu ar putea cauza erori semnificative sau de denaturare. Totuși, acestea ar putea necesita o examinare

continuă în timpul auditului, ca parte a aplicării unei abordări sceptice, chiar dacă pot fi abordate pur și simplu prin proceduri de audit standard.

Examinăm aceste riscuri minore, care ar trebui înregistrate, demonstrând de ce nu sunt considerate riscuri semnificative (incluse în planul de testare a riscurilor semnificative).

Riscurile minore pot include riscuri ale activității cu un impact operațional, dar fără un impact direct asupra rapoartelor financiare. Deși riscurile minore nu necesită măsuri specifice de audit, ar trebui să monitorizăm riscurile minore identificate pe măsură ce auditul evoluează, ca parte a menținerii unui grad adecvat de scepticism profesional, apreciind dacă evaluarea riscurilor trebuie actualizată.

Exemplu: Riscuri minore

La o entitate mică auditată, cu active immobilizate limitate deținute în oficiile sale, deși trebuie să aplicăm procedurile pentru a obține asigurarea privind existența activelor immobilizate, nu va exista de obicei un risc specific legat de existența.

Deși activele immobilizate includ active care pot fi delapidate cu ușurință (cum ar fi laptopurile), natura operațiunilor și valoarea redusă a activelor immobilizate generează concluzia că, deși ar putea exista un risc minor, nu există un risc de denaturare semnificativă. Astfel, în auditul nostru nu este necesară o reacție suplimentară pe lângă testarea standard a afirmației de existență pentru activele immobilizate în ansamblu.

În circumstanțe excepționale, liderul echipei poate stabili, pe baza raționamentului său profesional, că este adecvată aplicarea procedurilor față de un risc al activității, cu scopul de:

- a aborda îngrijorări semnalate de conducere;
- a detalia în raportul de audit cum poate fi abordat riscul respectiv sau cum pot fi identificate punctele slabe din reacția conducerii; sau
- a identifica dacă există probleme care ar trebui reevaluate în cadrul unei planificări mai largi a auditului.

Exemple de riscuri minore legate de raportarea financiară frauduloasă și delapidarea activelor sunt prezentate în Anexele nr.1 și nr.3 ale SIA 240.

Riscurile minore ilustrative sunt clasificate pe baza a trei condiții care, în general, sunt prezente în caz de fraudă:

- un stimulent sau o presiune pentru a comite fraudă;
- o oportunitate percepută pentru a comite fraudă; și
- capacitatea de a explica în mod rațional acțiunea frauduloasă.

1.1.13 Pasul 10 – Elaborarea modelului asigurării de audit și stabilirea tipului testelor de audit necesare

Modelul asigurării de audit indică ce combinație de teste este necesară pentru ca auditorul să îndeplinească obiectivul auditului, având în vedere riscurile identificate. Pentru planificatorul auditului, problema principală este ce volum și ce tip de activitate trebuie să se desfășoare pentru a minimiza riscul de audit, adică riscul de a trage concluzii greșite. De asemenea, obiectivul este de a ajunge în această poziție în modul cel mai eficient – **prin numărul minim de teste necesare**.

Riscul de audit este mai mare atunci când sistemul de control este slab și mai mic în cazul în care sistemul de control este puternic. Trebuie să stabiliți ce volum de activitate și ce activități de audit ar trebui să se desfășoare, pe baza planificării efectuate. În rezumat:

- testele controlului intern sunt utilizate pentru a obține asigurarea că anumite controale din structura de control intern a entității auditate funcționează eficace și, deci, contribuie la reducerea potențialului de a fi comise erori materiale în informația contabilă;
- testele de fond sunt proceduri utilizate pentru a obține o asigurare directă privind fiabilitatea și realitatea datelor produse de sistemele contabile. De multe ori acestea sunt separate în proceduri analitice și teste de fond ale detaliilor.

Putem să avem sau nu asigurare inerentă și putem sau nu să avem asigurare pe baza activităților de control. În lipsa asigurării activităților de control, vom efectua revizuirea analitică și testele de fond ale tranzacțiilor pentru misiunile de audit financiar. Dacă intenția este de a avea asigurare dobândită în baza activităților de control, aceasta ar trebui susținută fie de proceduri analitice, fie de teste de fond suplimentare ale tranzacțiilor. **Rețineți:** niciodată nu puteți să vă bazați pe testarea activităților de control, din cauza potențialului de coliziune pentru ocolirea activităților de control etc.

1.1.13.1 Modelul asigurării

Modelul de asigurare oferă o sinteză generală a abordării de audit, care va fi aplicată în cazul fiecărui domeniu semnificativ de audit (justificarea combinării de teste de audit care se vor realiza).

Modelul de asigurare de audit se bazează pe **3 elemente** (surse de asigurare):

- **asigurarea inerentă:** care reflectă evaluarea riscului de audit, determinată din activitatea de audit din anul anterior / evaluările curente de planificare;
- **asigurarea din activitățile de control:** asigurarea așteptată obținută în urma testării controlului intern;
- **asigurarea din testele de fond:** asigurarea așteptată obținută în urma testării tranzacțiilor.

Procedurile de audit planificate ar trebui să ofere asigurare cu privire la fiecare afirmație de audit pentru fiecare clasă semnificativă de tranzacții, solduri sau prezentări de informații în rapoartele financiare, prin combinarea diferitor tipuri de asigurare, care poate fi inerentă, bazată pe activități de control și pe testarea de fond.

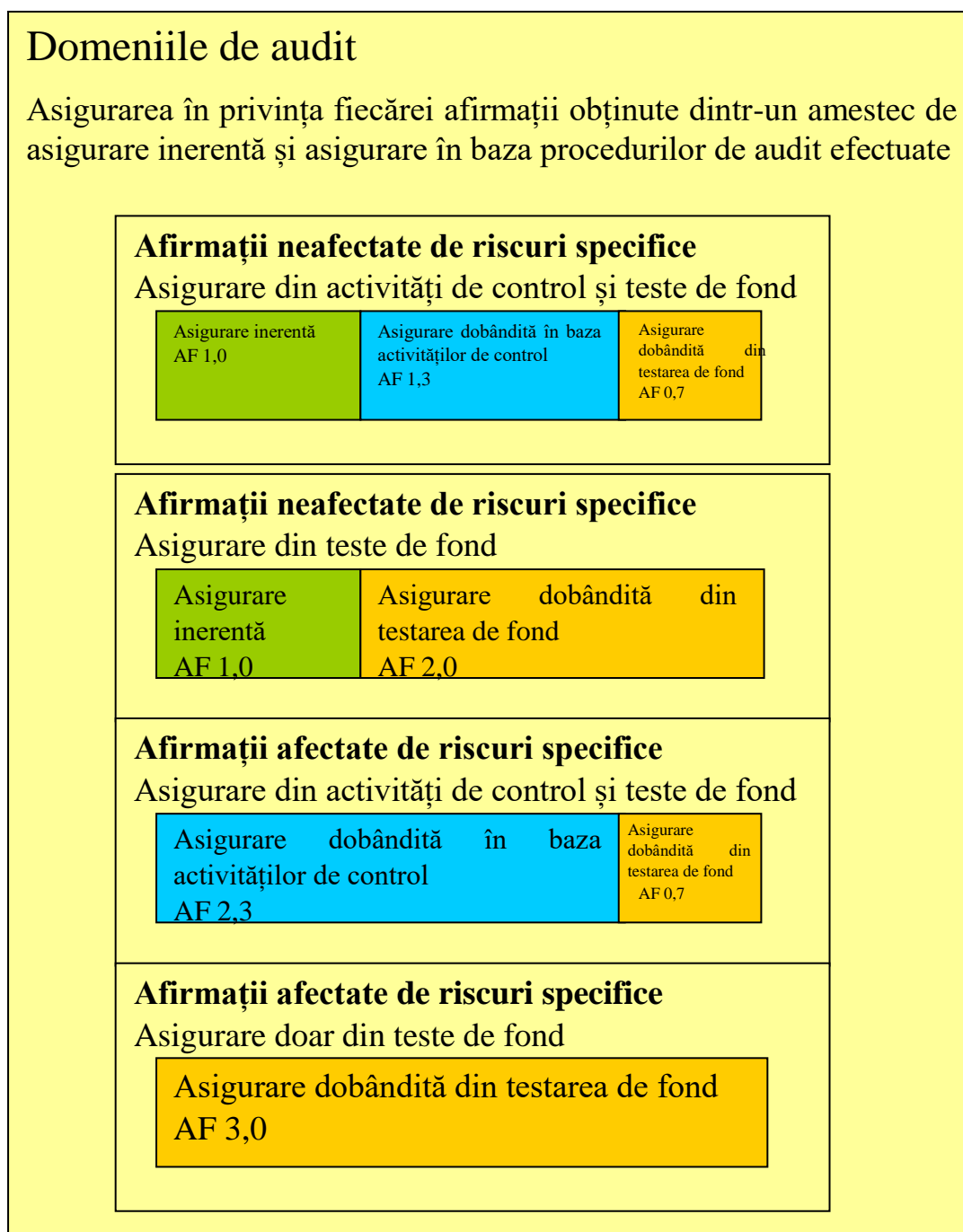
Conform teoriei statistice pe care se bazează metodologia de audit, pentru ca asigurarea să fie de 95%, trebuie ca suma factorilor de asigurare care poate fi obținută din fiecare sursă de asigurare să fie de 3,0 pentru fiecare domeniu semnificativ. Această sumă va fi compusă din:

- **asigurare inerentă:** dacă a fost identificat un risc specific, înseamnă că nu există asigurare inerentă (și va fi necesar să obținem o mai mare asigurare bazată pe activitățile de control și pe testarea de fond, ca suma să fie 3,0). În cazul în care nu a fost identificat niciun risc specific, atunci ne bucurăm de o asigurare inerentă, factorul de asigurare fiind egal cu 1,0 (adică asigurarea bazată pe activitățile de control și pe testarea de fond va trebui să fie 2,0). Din nou, în lipsa unui audit în anul precedent, ar putea fi imposibil să obținem o asigurare inerentă;
- **asigurarea din activitățile de control:** procedurile de audit ce vizează testarea eficacității activităților de control care ar preveni sau detecta o eroare la nivel de afirmații de audit pot oferi o asigurare pe baza activităților de control și reduce, așadar, povara testelor de fond. Pentru obținerea unei asigurări suficiente privind eficacitatea activităților de control menite să atenueze riscurile semnificative (asigurare din activitățile de control egală cu 2,3) sunt necesare mai multe teste ale activităților de control decât pentru obținerea unei asigurări din activitățile de control de 1,3 în baza testării activităților de control prin prisma afirmațiilor;
- **asigurarea din testele de fond:** cantitatea de proceduri de audit de fond, necesare pentru a avea o asigurare bazată pe testele de fond precum că o afirmație nu este denaturată semnificativ, este influențată de măsura în care se poate miza pe asigurarea din alte surse.

În Diagrama de mai jos este descris felul în care sursele de asigurare interacționează pentru a putea obține, în cele din urmă, un nivel suficient de asigurare.

Diagrama 1. Modelul asigurării

Această diagramă ilustrează impactul asupra cerințelor de testare a existenței sau lipsei



anumitor riscuri de audit. Asigurarea inerentă și asigurarea dobândită în baza activităților de control, identificate pentru domeniile de audit, trebuie să fie reflectată în **modelul asigurării (Anexa nr.12)** cu reacții identificate la riscuri pervazive, riscuri specifice și riscuri minore, documentate în documentul de lucru - Planul de testare a riscurilor semnificative.

Atenție !!! Este necesar de respectat regulile stricte în aplicarea modelului de asigurare, și anume:

- trebuie atins factorul total de asigurare 3;
- pentru Asigurare inerentă – doar factorii de asigurare 0 sau 1 sunt aplicabili;
- pentru Asigurarea din control – doar factorii de asigurare 0; 1,3 sau 2,3 sunt aplicabili.

Aplicăm factorul de asigurare 1,3 sau 2,3 numai atunci când testele din control au avut un rezultat pozitiv, altfel factorul de asigurare va fi 0.

- Asigurarea din testarea de fond – doar factorii de asigurare 0,7; 2 sau 3 sunt aplicabili.

Trebuie să aplicăm întotdeauna un nivel de testare de fond. Acest lucru se datorează faptului că controalele pot fi eludate prin coluziune – deci, o abordare bazată total pe controale nu este prudentă. Pentru aceasta trebuie aplicat un *factor minim de asigurare de 0,7*.

În cazurile în care intenționăm să avem un *factor de asigurare de 2*, aceasta se poate realiza, dacă permit circumstanțele, și prin intermediul procedurilor analitice predictive. Dar dacă se va opta pentru această modalitate, pentru calculele care se vor face trebuie să se utilizeze și date (surse) independente, din altă parte decât Cartea mare.

Modelul de asigurare este proiectat în documentul de lucru al etapei de planificare, unde se reflectă sursele de asigurare de audit. Este obligatoriu de completat documentul de lucru cu o concluzie detaliată privind raționamentul auditorului asupra aplicării Asigurării inerente, Asigurării din activitățile de control și Asigurării din testele de fond pentru fiecare domeniu semnificativ. **Anexa nr. 12** oferă un exemplu de formulare a concluziei pentru sursele de asigurare de audit.

Luarea în calcul a asigurării care poate fi obținută de la fiecare pas de audit

Programele de audit detaliate ar trebui să reflecte modelul asigurării de audit și pe ce asigurare pot miza auditorii în urma efectuării fiecărei proceduri, pentru a putea ajunge ulterior la asigurarea generală de audit.

Mărimea asigurării ce poate fi dobândită va depinde de rezultatele testelor și de dovezile care se vor colecta. Auditorul trebuie să înțeleagă bine:

- caracterul dovezilor;
- ce înseamnă probe de calitate corespunzătoare și în cantitate corespunzătoare; și
- care sunt cele mai potrivite metode de colectare a dovezilor.

Apoi, echipa va trebui să determine tipurile de teste de audit necesare și să le documenteze la nivel de rezumat (dar suficient).

Tipurile testelor de audit

Testele de audit pot fi clasificate în următoarele tipuri principale:

- teste ale controalelor interne pentru
 - activitățile de control care abordează un risc semnificativ; și
 - activitățile de control pe care încercăm să ne bazăm;
- proceduri analitice de fond;
- teste de fond ale detaliilor.

În plus, ar trebui să luăm în considerare modul în care activitatea de audit intern poate influența testarea noastră și în ce măsură ne putem baza pe activitatea respectivă. Aceasta va fi influențată de înțelegerea noastră privind mediul de control intern al entității.

Tipurile de teste pentru a obține asigurare sunt identificate în cadrul procedurilor de planificare, cu referire la misiunea de audit și la modelul de asigurare, în vederea obținerii unui factor de asigurare de 3,0 (format dintr-o combinație de asigurare inerentă, asigurare dobândită în baza activităților de control și asigurare dobândită din testarea de fond, după caz).

Teste ale controalelor interne

Testele controalelor interne sunt concepute pentru a evalua eficacitatea operațională a activităților de control în prevenirea, detectarea și corectarea denaturării semnificative **la nivel de afirmație**. Proiectarea testelor activităților de control pentru a obține probe de audit include identificarea condițiilor (caracteristici sau atribute) care indică funcționarea unui control și a condițiilor de abateri care indică devieri de la o funcționare adecvată. Putem testa apoi prezența sau absența acelor condiții, pentru a stabili dacă activitățile de control au funcționat eficace.

În SIA 315, controlul intern este descris ca „procesul proiectat, implementat și menținut de cei însărcinați cu guvernanta și conducere și de alți membri ai personalului pentru a oferi o asigurare rezonabilă despre atingerea obiectivelor unei entități în ceea ce privește fiabilitatea raportării financiare, eficacitatea și eficiența operațiunilor și conformitatea cu legile și regulamentele aplicabile”. Termenul de „activități de control” se referă la orice aspecte ale uneia sau mai multor componente ale controlului intern.

După cum am remarcat mai sus, cu referire la testele integrale, ar trebui să documentăm evaluarea proiectării și implementării activităților de control ca parte a procesului de planificare. Eficacitatea generală a sistemului este confirmată prin aplicarea numărului necesar de teste ale activităților de control în tot exercițiul financiar, pentru a confirma că activitățile de control identificate – individual sau în combinație cu alte controale – sunt capabile să prevină eficient sau să detecteze și să corecteze denaturarea semnificativă. Acest aspect este analizat mai mult în secțiunea despre executarea auditului din prezentul Manual.

Proceduri de testare de fond

Procedurile de fond sunt proiectate pentru a detecta denaturarea semnificativă la nivel de afirmație. Proiectarea procedurilor de fond include identificarea condițiilor relevante scopului testării, care constituie o prezentare eronată în afirmația relevantă.

Abordarea prin proceduri de fond stabilită poate fi rezumată astfel:

- proceduri de fond **de bază**: nivelul testării/procedurilor de fond care ar trebui planificate în cazul în care echipa de audit intenționează să obțină o asigurare dobândită în baza activităților de control privind afirmația. Testarea de fond de bază oferă un factor de asigurare de 0,7;
- proceduri de fond **standard**: nivelul testării/procedurilor de fond care ar trebui efectuate de echipa de audit în cazul în care nu există riscuri specifice privind o afirmație și nu a fost adoptată o abordare de încredere în controale. Testarea de fond standard oferă un factor de asigurare de 2,0;

- proceduri de fond **specifice**: nivelul procedurilor de fond care ar trebui efectuate de către echipă în cazul în care aceasta a identificat un risc specific privind o afirmație și, fie este neplanificat pentru a testa activitățile de control, fie nu se poate avea încredere în activitățile de control din cauza proiectării neadecvate sau testării nereușite a acestora. Testarea de fond specifică oferă un factor de asigurare de 3,0.

Procedurile de fond sunt:

- proceduri analitice de fond, sau
- teste de fond ale detaliilor.

Procedurile analitice sunt tehnici utilizate pentru:

- a stabili așteptările privind faptul cât ar trebui să constituie sumele înregistrate, prin studierea relațiilor între elementele informațiilor financiare și nefinanciare;
- a compara aceste așteptări cu sumele înregistrate; și
- a trage concluzii, în baza diferenței dintre sumele așteptate și cele înregistrate, cu privire la operațiunile entității auditate, riscul inerent și riscul de control, plenitudinea și exactitatea sumelor înregistrate.

Procedurile analitice sunt o modalitate eficientă și efectivă de a obține o asigurare de audit. Ca urmare, acestea ar trebui să fie planificate ca parte a fiecărui audit, dacă este posibil, și analizate mai mult în secțiunea despre executarea auditului din prezentul Manual.

Teste de fond ale detaliilor. Aceste teste includ proceduri, precum inspecția fizică a unui activ, verificarea tranzacțiilor înregistrate în registre și în evidențe, pentru confirmarea documentației justificative și confirmarea sumelor cu terțe părți.

De obicei, se planifică testarea unui eșantion de tranzacții, și nu verificarea a 100% a acestora. Pe lângă testarea unui eșantion, deseori se planifică examinarea anumitor tranzacții și evenimente:

- tranzacții și evenimente foarte mari; sau
- tranzacții și evenimente cu grad ridicat de risc.

Deseori, aceste tranzacții și evenimente sunt menționate ca „tranzacții și evenimente semnificative individual”. De obicei, planul impune ca ele să fie auditate în totalitate, fiindcă sunt suficient de importante pentru ca, în caz de eroare, aceasta să fie semnificativă. *Nu doriți să riscați să nu găsiți o eroare în aceste tranzacții sau evenimente.*

La stabilirea dimensiunii eșantionului vă veți orienta după asigurarea necesară din această activitate. Este disponibil un calculator standard al dimensiunii eșantionului, care asociază direct valoarea componentei de audit, materialitatea și factorul de asigurare necesar a fi obținut în urma testării de fond.

Baza de calcul este următoarea:

Exemplu: calcularea dimensiunii eșantionului și a intervalului de eșantionare
--

Valoarea populației = 342 000 000 lei

Materialitatea = 16 000 000 lei

Eroarea cea mai probabilă = 1 600 000 lei

Poziția netă = 14 400 000 lei X 90% precizia de siguranță = materialitatea funcțională

Materialitatea funcțională = 12 960 000 lei

Factorul de asigurare = 3,0

Intervalul de eșantionare = 12 960 000 lei/3,0 = 4 320 000 lei

În cazul în care nu există oarecare elemente individuale mai mari decât intervalul de eșantionare:

Dimensiunea eșantionului = 342 000 000 lei / 4 320 000 lei = 79

Mărim acest rezultat cu 10% atunci când nu a avut loc eșantionarea statistică = 79+8 = 87

Dacă am fi avut **3** elemente mari în valoare totală de 50 000 000 și am fi aplicat eșantionarea unităților monetare asupra populației reziduale, dimensiunea eșantionului nostru ar fi fost:

$(342\,000\,000 - 50\,000\,000) / 4320000 = 68 + 3 = 71$

O explicație detaliată a bazei de calcul prezentate mai sus este oferită în *Anexa nr.18*.

1.1.14 Pasul 11 – Revederea și actualizarea înțelegerii activității entității auditate

Echipa de audit trebuie să revadă și să actualizeze înțelegerea inițială a activității entității auditate.

În plus, la această etapă echipa de audit trebuie să se asigure că toate deciziile de planificare sunt documentate, documentele de lucru pentru planificare sunt finalizate, iar Strategia generală de audit trebuie prezentată spre examinare responsabilului de misiunea de audit, înainte de planificarea detaliată a auditului.

Documentarea deciziilor de planificare

La acest moment, echipa trebuie să aibă documentate în mod adecvat baza și întinderea/aria activității de planificare. Documentarea fazei de planificare a auditului nu trebuie amânată până când etapele de planificare detaliată sunt încheiate. Activitatea desfășurată în fiecare etapă a fazei de planificare a auditului trebuie să fie documentată complet, imediat ce este finalizată.

1.2 Planificarea detaliată a auditului – etapele principale

Faza de planificare detaliată implică, în primul rând, utilizarea deciziilor luate la etapa de planificare generală, pentru a elabora programele de audit care vor fi utilizate la etapa de lucru

în teren. Aceasta mai implică elaborarea bugetelor, a cerințelor de dotare cu personal, a calendarului activității de audit și a informațiilor care urmează a fi obținute de la entitatea auditată. Rețineți că, dacă sunt disponibile informații despre planificarea detaliată de la auditul anterior, **activitatea poate fi redusă prin actualizarea planurilor existente.**

1.2.1 Pasul 12 – Elaborarea programelor de audit

Programul de audit este documentul care demonstrează plenitudinea muncii de audit și este documentul cheie care asigură legătura clară între toate etapele de audit. Formatul programului de audit prezentat în *Anexa nr.13* servește drept un spațiu evident pentru acest scop și indică clar relațiile dintre riscuri, obiective de audit și proceduri de audit, precum și demonstrează că abordarea de audit care a fost planificată a și fost implementată corespunzător și pe deplin, cu formularea concluziilor de rigoare.

Programul de audit asigură corelarea testelor riscurilor semnificative prin trimitere la documentul în care riscul s-a specificat în etapa de planificare a auditului și documentul de lucru în care riscul s-a testat.

Formatul Programului de audit conține *sinteza privind testarea de audit*, care permite auditorului să argumenteze că s-a realizat numărul necesar de proceduri de audit și să exprime concluzii cu privire la munca realizată, cu trimiteri la documentele de lucru în care se descrie lucrul făcut (care trebuie să fie suficient de detaliate pentru a permite unei alte persoane să repete același parcurs), iar documentele de lucru pot fi anexate la programul de audit.

Programul de audit stabilește natura, perioada și amploarea (dimensiunea eșantionului) procedurilor de audit planificate. Cu alte cuvinte, este un set de instrucțiuni pentru echipa de audit, pe care aceasta trebuie să-l urmeze în executarea auditului.

Programul de audit trebuie să conțină toate procedurile necesare pentru a obține probe suficiente, relevante, oportune, fiabile și obiective în sprijinul constatărilor auditului.

În programul de audit sunt descrise testele care vor aborda condițiile de eroare din domeniile semnificative de audit, identificate la etapa de planificare generală. De obicei, un program de audit va cuprinde următoarele informații:

- activitatea de asigurare pentru domeniul auditului (testarea activităților de control, teste de fond, teste de detaliu, proceduri analitice) și activitățile de conformitate, dacă se efectuează o activitate de conformitate separată (pentru un audit combinat, dar nu este aplicabil unui audit pur financiar);
- condiții de eroare potențiale (afirmații);
- informații detaliate privind testarea necesară a auditului financiar, după caz; și
- o secțiune de finalizare.

Este important ca **programele de audit să abordeze toate afirmațiile** pentru un anumit domeniu de audit. Pentru riscuri semnificative, toate afirmațiile relevante ar trebui abordate în programele de audit.

Modelul programului de audit din **Anexa nr.13** conține o coloană în care se indică obiectivul (afirmația de audit) pentru care fiecare procedură este proiectată să ofere asigurare. La proiectarea programului de audit trebuie să vă asigurați că există un număr minim de teste pentru abordarea afirmațiilor. Nu dublați testarea afirmațiilor individuale, deoarece nu veți obține o asigurare suplimentară. Asigurați-vă că afirmațiile enumerate sunt cu adevărat abordate prin testul indicat după cum este formulat **Testele activităților de control care urmează a fi efectuate trebuie să fie asociate, în mod clar, activităților de control care ar putea influența opinia și care au fost identificate și testate în cadrul testelor integrale.**

Observație: toate afirmațiile trebuie abordate atât prin teste ale activităților de control, cât și prin teste de fond. Nu putem să admitem că acoperirea unei anumite afirmații doar din testarea de fond oferă o asigurare suficientă pentru acea afirmație **atunci când** am admis asigurarea din testarea activităților de control.

Componente asociate și cicluri de tranzacții

Unele componente sunt asociate altora. De exemplu, o subestimare a cheltuielilor poate duce și la o subestimare a datoriilor și/sau o supraestimare a numerarului. Pentru a evita munca inutilă, ar trebui să evaluați legăturile în testele de audit.

O modalitate de a face aceasta este să luați în considerare ciclurile de tranzacții – fluxul tranzacțiilor. De exemplu, într-o abordare de contabilitate pe bază de angajamente, achiziția unor materiale medicale va fi reflectată în cheltuieli fie pentru anul respectiv, fie în soldul inventarului la sfârșitul anului. De asemenea, achiziția va duce la o debursare de numerar sau la o sumă datorată la sfârșitul anului într-un cont în numerar.

1.2.2 Pasul 13 – Stabilirea cerințelor de dotare cu personal și alocare a resurselor

Pentru a-și atinge obiectivele, auditul trebuie să fie dotat în modul corespunzător cu personal. Persoanele responsabile de planificarea auditului trebuie să se asigure că unitățile de personal repartizate auditului au competențele necesare pentru a desfășura activitatea în mod eficient și eficace.

Factori de luat în considerare

Atunci când se repartizează personal pentru misiuni de audit, trebuie luate în considerare următoarele:

- Combinația de competențe, necesară pentru fiecare audit. Asigurați-vă că fiecare echipă de audit este formată din unități de personal cu competențe tehnice și de supraveghere necesare pentru finalizarea auditului;
- necesitățile tuturor misiunilor de audit din cadrul direcției/subdiviziunii. Auditorii mai competenți și cu mai multă experiență trebuie repartizați la misiunile mai dificile și mai riscante;

- termenul auditului. Data-limită a unui audit ar trebui transferată înainte, dacă auditorii ar putea avea mai puțin timp după sfârșitul anului pentru a finaliza misiunea. Ar putea fi necesar personal suplimentar pentru a finaliza auditul într-o perioadă de timp mai scurtă;
- continuitatea auditului. Dacă cel puțin câteva din unitățile de personal ale auditului vor participa la auditul aceleiași entități și în anul următor, echipa de audit va putea avea cunoștințele necesare despre entitatea auditată;
- rotația. Prin schimbarea personalului de audit la câțiva ani, ar putea să apară idei noi în planificarea și efectuarea auditului. De asemenea, s-ar putea asigura independența auditorilor față de entitatea auditată;
- învățarea și progresul. Deși este bine ca o parte din personal să revină la entitatea auditată și să existe posibilitatea de a instrui auditorii nou veniți, care desfășoară activitatea pe care au desfășurat-o în anul precedent, pentru dezvoltarea personalului este util să i se repartizeze activități mai dificile în fiecare an.

Alocarea resurselor

Auditurile planificate pentru o perioadă ar putea fi modificate dacă vor fi necesare anumite competențe sau experiențe de audit din Direcția de audit (sau obținute din altă parte) prea extinse/vaste. Șeful Direcției ar trebui să se asigure nu numai că setul de misiuni de audit propus poate fi efectuat cu resursele disponibile, ci și că auditorii au competențele necesare pentru a efectua misiunile de audit.

1.2.3 Pasul 14 – Estimarea cerințelor de buget

Auditorul trebuie să actualizeze bugetele preliminare în acest moment, pentru a reflecta modificările apărute în natura, amploarea și termenul procedurilor de audit care ar putea afecta cheltuielile aferente misiunii de audit.

Bugetul auditului ar trebui să includă o proiecție a:

- costurilor de deplasare, cazare și întreținere pe durata vizitării locațiilor ce țin de audit;
- costurilor eventualelor achiziții; și
- contribuției membrilor echipei de audit.

Aspectul esențial al bugetării este bugetarea timpului – cât timp este necesar pentru:

- planificarea auditului;
- efectuarea auditului fiecărei componente și auditului general;
- evaluarea rezultatelor auditului;
- raportarea rezultatelor auditului;
- monitorizarea/verificarea rezultatelor misiunilor de audit anterioare (dacă deja s-au finalizat); și
- gestionarea auditului, inclusiv supravegherea și instruirea personalului de nivel inferior și revizuirea activității acestuia.

Bugetarea adecvată este foarte importantă pentru misiunile de audit în care este exprimată o opinie. În aceste cazuri, auditorul trebuie să încheie toate activitățile care au fost considerate

necesare pentru formarea unei opinii. Deci, trebuie să se asigure că sunt disponibile resurse adecvate (oameni, timp, bani).

Factori de luat în considerare

Atunci când se stabilesc bugete, trebuie luați în considerare următorii factori:

- dimensiunea entității auditate;
- complexitatea entității auditate și a tranzacțiilor sale;
- riscul de audit;
- riscul inerent;
- calitatea structurii de control intern;
- cerințele de testare a conformității (dacă există);
- cerințele de testare pentru opinia auditului;
- cerințele altor testări;
- experiența personalului care efectuează auditul; și
- durata efectivă a misiunilor de audit anterioare în entitatea auditată, comparativ cu timpul bugetat.

Membrii echipei trebuie să înregistreze timpul efectiv pe care îl petrec la auditarea fiecărei componente. Trebuie obținute explicații pentru orice abateri de la buget, iar auditorul trebuie să constate dacă factorul care provoacă creșterea sau scăderea în timp va apărea sau nu în anul următor. Această informație poate fi utilizată ca punct de plecare pentru bugetul anului următor.

1.2.4 Pasul 15 – Analiza și aprobarea bugetului

Bugetul de timp și cheltuieli pentru fiecare audit ar trebui analizat și aprobat de șeful direcției/subdiviziunii responsabile de audit înainte ca echipa de audit să primească aprobarea de a începe.

1.2.5 Pasul 16 – Stabilirea informațiilor necesare de la entitatea auditată

Conducerea entității auditate are sarcina de a pregăti toate rapoartele financiare și de a asigura că rapoartele financiare și documentele justificative sunt complete și exacte.

Conducerea trebuie să-și pregătească analizele proprii privind soldurile conturilor, reconcilierile, registrele și listele activelor și pasivelor și să valideze rapoartele financiare verificând departajarea la sfârșitul anului, căutând tranzacțiile neînregistrate etc.

Ați putea utiliza activitatea de mai sus pentru a reduce efortul de audit. Pentru aceasta, ar trebui să faceți o listă cu toate analizele, reconcilierile, listele etc. elaborate de conducere, care ar fi utile pentru audit, și să prezentați conducerii entității auditate această listă, împreună cu o cerere pentru copii, cu mult înainte de începerea auditului. Acest proces va contribui la îmbunătățirea eficienței auditului și, totodată, va fi un test adecvat al măsurii în care conducerea entității auditate și-a îndeplinit propriile responsabilități.

1.2.6 Pasul 17 – *Reevaluarea deciziilor de planificare*

Deciziile luate la etapa de planificare detaliată ar putea determina unele schimbări în deciziile luate la etapa de planificare generală. În acest moment, echipa de audit trebuie să reevalueze deciziile luate la etapa de planificare, pentru a asigura că acestea rămân adecvate.

Această măsură ar putea fi determinată, de exemplu, de o problemă apărută, la care trebuie să se răspundă ca fiind un risc semnificativ, sau de necesitatea unei revizui a abordării de audit, ca urmare a îngrijorărilor privind mediul de control sau fezabilitatea testării necesare prin prisma timpului și a disponibilității echipei.

În plus, misiunile de audit nu pot fi planificate în izolare. Fiecare direcție de audit trebuie să analizeze cum își poate utiliza cât mai bine întregul personal, la toate misiunile de audit, în modul cel mai eficient și eficace. Procesul referitor la schimbările ce se fac în planul de audit va necesita o consultare cu șeful direcției.

1.2.7 Pasul 18 – *Finalizarea documentației de planificare a auditului*

Auditorii trebuie să documenteze deciziile de planificare a auditului în documentele de lucru specificate, în primul rând prin actualizarea modelelor necesare. Înainte de etapa de executare, dosarul de planificare **trebuie** revizuit complet și aprobat de către șeful direcției.

Documentele obligatorii a dosarului de audit la această etapă care trebuie elaborate sunt Strategia Generală de Audit și Planul General de Audit.

Strategia generală de audit se elaborează după analizarea și evaluarea rezultatelor tuturor procedurilor efectuate. Deși, de obicei, se stabilește că Strategia generală de audit este elaborată de auditor înaintea Programelor de audit, cele două activități de planificare nu sunt procese separate, ci legate între ele, deoarece o modificare în unul din acestea poate avea ca rezultat modificări în cel de-al doilea document.

Strategia generală de audit (în continuare – SGA), întocmită de auditor, reprezintă o formulare a strategiei de audit, care stabilește direcția auditului, descrie sfera de cuprindere și desfășurarea auditului, constituind un ghid pentru elaborarea programelor de audit. SGA este, deci, un instrument de lucru care permite luarea de decizii cu privire la: lucrările de efectuat, mijloacele necesare, datele intervențiilor în teren, relațiile de stabilit, bugetul de timp în ore și costurile angajate. Standardul Internațional de Audit 300 „Planificarea unui audit al rapoartelor financiare” prevede obligația planificării activității de audit ca o măsură de asigurare că această activitate se efectuează într-un mod eficient. SGA este, de fapt, programul general de muncă, în care sunt sintetizate toate informațiile obținute pe baza cărora să poată fi orientată și planificată misiunea de audit. Este documentul care servește ca instrument de bază pentru toți intervenienții de-a lungul întregii misiuni de audit.

La elaborarea SGA auditorul analizează rezultatele activităților preliminare de audit și, după posibilitate, experiența acumulată pentru entitate, în baza altor misiuni de audit efectuate.

SGA reprezintă un document succint, din 5 sau 6 pagini, care concluzionează activitățile efectuate, făcând referire la documentele de lucru. În **Anexa nr. 14** este prezentat Model de

Strategie Generală de Audit. Aceasta, de regulă, este întocmită de către șeful echipei de audit, este revizuită de către șeful subdiviziunii și conține 5 compartimente:

1. Prezentarea generală a misiunii de audit
 - 1.1. Baza auditului
 - 1.2. Obiectivele auditului: generale, specifice⁴
 - 1.3. Responsabilitățile părților
2. Cunoașterea domeniului supus auditului
 - 2.1. Domeniul de activitate; mandat și misiune
 - 2.2. Cadrul de reglementare⁵
 - 2.3. Natura entității; obiectivele și strategiile entității, sistemul instituțional, structura organizațională; persoanele-cheie
 - 2.4. Politicile și cadrul de contabilitate; cadrul general de raportare financiară aplicabil
 - 2.5. Patrimoniul și mijloacele financiare gestionate de entitate
 - 2.6. Sistemul de control intern relevant auditului, domeniile semnificative și principalele activități de control
3. Materialitatea și evaluarea riscului
 - 3.1. Domeniile (problemele) identificate cu riscuri majore
 - 3.2. Nivelul pragului de semnificație
 - 3.3. Riscurile principale și obiectivele auditului
 - 3.4. Asigurarea de audit
4. Abordarea auditului (referință la Programele de audit)
 - 4.1. Procedurile și tehnicile de audit utilizate (de fond, testarea CI); locul colectării eșantionului
 - 4.2. Eșantionul aplicat pentru obținerea asigurării pe domeniile selectate
 - 4.3. Necesitatea și argumentarea atragerii specialistului/expertului
 - 4.4. Necesitatea și argumentarea efectuării unui audit specializat (de exemplu, TI, de sistem etc.)
5. Resursele și graficul de timp

Numele, prenumele	Funcția	Responsabilitatea	Data inițierii	Data finalizării	Zile preconizate	Zile realizate
Etapa de planificare						
	Șeful echipei	Revizuirea documentelor de audit				
	Membrul echipei (auditorul)	Întocmirea documentelor de audit				

⁴ Obiectivele specifice descrise trebuie să fie identice cu obiectivele din Programul de audit.

⁵ Nu se descriu actele normative, dar concluzia auditorului referitor la cadrul legal ce reglementează domeniul respectiv.

	Controlorul de stat, auditor	de Asistență juridică				
	Controlorul de stat, auditor	de Asistență tehnică				
	Șeful subdiviziunii de audit	de Responsabil de monitorizare/revizuirea documentelor de lucru/controlul calității				
Etapa de executare						
	Șeful echipei	de Revizuirea documentelor de audit				
	Controlorul de stat, auditor	de Întocmirea documentelor de audit				
	Controlorul de stat, auditor	de Asistență juridică				
	Controlorul de stat, auditor	de Asistență tehnică				
	Șeful subdiviziunii de audit	de Responsabil de monitorizare/revizuirea documentelor de lucru/controlul calității				
Etapa de raportare						
	Șeful echipei	de Revizuirea documentelor de audit				
	Controlorul de stat, auditor	de Întocmirea documentelor de audit				
	Controlorul de stat, auditor	de Asistență juridică				
	Controlorul de stat, auditor	de Asistență tehnică				

	Șeful subdiviziunii de audit	Responsabil de monitorizare/revizuirea documentelor de lucru/controlul calității				
--	------------------------------	--	--	--	--	--

Planul General de audit se elaborează de auditor pentru a comunica persoanelor responsabile cu guvernanta un rezumat al planificării domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului, care să includă comunicarea despre riscurile semnificative identificate de auditor, cerință obligatorie stabilită de SIA 260.

Comunicarea riscurilor semnificative identificate de auditor sprijină persoanele responsabile cu guvernanta să înțeleagă acele aspecte și de ce acestea au nevoie de o considerare specială din partea auditorului. Comunicarea privind riscurile semnificative poate sprijini persoanele responsabile cu guvernanta în realizarea responsabilităților lor legate de supravegherea procesului de raportare financiară. Aspectele comunicate prin intermediul Planului General de audit poate include:

1. Introducere
2. Rolul celor însărcinați cu guvernanta
3. Riscurile de audit, unde va fi descris modul în care auditorul planifică să trateze riscurile de denaturare semnificativă, fie ca urmare a fraudei, fie ca urmare a erorii sau modul în care auditorul planifică să trateze domeniile cu riscuri mai mari de denaturare semnificativă.
4. Alte aspecte, unde vor fi detaliate riscuri de audit care nu se consideră a fi de natură să rezulte într-o eroare sau denaturare semnificativă
5. Graficul de timp a etapelor misiunii de audit
6. Semnătura echipei de audit.

Anexa nr. 15 prezintă Modelul Planului General de Audit.

Este necesară o anumită atenție în comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta, în ceea ce privește domeniul de aplicare planificat și plasarea în timp a auditului, astfel încât să nu se compromită eficacitatea auditului, în special când unele sau toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în managementul entității. De exemplu, comunicarea naturii și a plasării în timp a procedurilor de audit detaliate poate reduce eficacitatea acelor proceduri, făcându-le prea previzibile

2 EXECUTAREA MISIUNII DE AUDIT

Etapa de executare nu ar trebui să înceapă mai devreme de finalizarea unei etape minuțioase de planificare și de semnarea planului de către șeful direcției. **Încălcarea acestui principiu va fi cauza unor ineficiențe în cadrul misiunii și ar putea avea, drept rezultat, realizarea unor activități fără rost.**

Scopul planului este de a direcționa resursele și atenția spre principalele domenii de risc. Pe parcursul efectuării auditului, s-ar putea să descoperiți că este necesar să modificați unele presupuneri pe care le-ați făcut la etapa de planificare. Procesul referitor la schimbările ce se fac în planul misiunii de audit este abordat în Secțiunea 2.4, iar orice schimbări semnificative vor trebui aprobate, mai întâi, de către șeful direcției.

Cu toate acestea, intenția este, de cele mai multe ori, de a respecta cât mai îndeaproape planul de audit pe parcursul misiunii de audit, astfel încât să fie cât mai posibilă atingerea obiectivelor de audit stabilite la început.

2.1 Probele de audit (SIA 500)

Pentru a atinge obiectivele auditului, un rol esențial revine colectării probelor de audit care să stea la baza opiniei, fie că este vorba de o opinie formală exprimată într-un audit al situațiilor financiare, fie că este vorba de niște aspecte pe care vreți să le scoateți în evidență în raportul de audit. Standardele internaționale conțin informații valoroase în acest sens.

În SIA 500 se stipulează că:

- probele de audit reprezintă totalitatea informațiilor utilizate de auditor pentru emiterea unei concluzii pe care este bazată opinia de audit și includ toate informațiile conținute în înregistrările contabile care stau la baza rapoartelor financiare și a altor informații;
- auditorul ar trebui să obțină probe de audit suficiente și adecvate care să-i permită să tragă concluzii rezonabile pe care să bazeze opinia de audit;
- îmbinarea „nivel de suficiență” se utilizează cu referire la cantitatea probelor de audit. Termenul „nivelul de adecvare” este utilizat pentru măsurarea calității probelor de audit, adică a relevanței și credibilității acestora. Cantitatea probelor de audit are legătură cu riscul de denaturare (cu cât este mai mare acest risc, cu atât mai multe probe de audit sunt necesare). Suficiența și caracterul adecvat al probelor de audit sunt interconectate;
- auditorul trebuie să pregătească o documentație de audit care să fie suficientă pentru a permite unui auditor cu experiență, care nu a avut nimic de-a face cu misiunea de audit, să înțeleagă aspectele semnificative ce au apărut în cadrul misiunii, concluziile trase în privința lor și momentele importante în care s-a recurs la raționamentul profesional pentru a trage concluziile respective;
- pentru probele de audit obținute pe baza eșantionării, suficiența este definită de nivelul minim de teste stabilit de calculatorul standard de calcul al dimensiunii eșantionului;
- *dacă* auditorul a identificat și a evaluat *riscuri semnificative* la etapa de planificare, atunci pe lângă numărul standard de teste de audit va trebui să efectueze teste suplimentare axate pe afirmația/afirmațiile potențial afectate în cazul riscurilor specifice și/sau să evalueze riscul pervaziv identificat. Aceasta presupune mărirea eșantionului sau efectuarea suplimentară de teste complementare.

De reținut!!! Probele de audit cuprind atât informații care susțin și completează afirmațiile conducerii, cât și orice informații care contrazic aceste afirmații.

2.1.1 *Credibilitatea probelor de audit*

Credibilitatea probelor de audit va depinde de sursa și caracterul acestora, precum și de circumstanțele în care au fost colectate. Deși există excepții și trebuie să se recurgă în fiecare caz la raționamentul profesional, sunt utile și următoarele observații generale referitoare la probele de audit:

- *probele de audit sunt, în mod normal, mai credibile atunci când sunt colectate din surse independente din afara entității auditate.* Deosebim probe de audit documentar create și deținute de terți (de exemplu, registre ale autorității cadastrale) și probe de audit documentar create de terți și deținute de entitatea auditată;
- *probele de audit obținute în cadrul entității auditate sunt mai credibile atunci când activitățile de control ale entității vizate sunt eficiente;*
- *probele de audit obținute de auditor în mod direct (de exemplu, observând cum se desfășoară în practică o activitate de control) sunt mai credibile decât cele obținute indirect sau prin deducție (de exemplu, prin diverse cercetări, cercetarea aplicării unei activități de control);*
- *probele de audit sunt mai credibile atunci când sunt documentate fie pe suport de hârtie, fie electronic (de exemplu, procesul-verbal, în formă scrisă, al unei ședințe este mai credibil decât o relatare orală ulterioară a problemei vizate); și*
- *probele de audit obținute din documente originale sunt mai credibile decât cele din fotocopii neautentificate.*

Va trebui să analizați toate formele de probe obținute în cadrul diverselor activități de audit și să apreciați dacă sunt de încredere. Doar în așa mod vă puteți face o opinie valabilă, bazată pe fapte concrete.

2.1.2 *Tipuri de probe de audit*

Există diferite tipuri de probe de audit.

Probele fizice pot fi obținute prin observarea directă a lucrurilor care se petrec și a acțiunilor personalului. De exemplu, se poate verifica dacă computerele se „blochează” sau dacă sunt deconectate atunci când masa de lucru este părăsită, dacă parolele de acces nu sunt notate undeva, dacă ușile menite să protejeze anumite spații sunt încuiate.

În practică, astfel de probe se obțin prin observarea directă de către dumneavoastră și alți membri ai echipei de audit a lucrurilor care se petrec și a acțiunilor personalului. Se recomandă, ori de câte ori este posibil, să se colecteze și alte tipuri de dovezi care să susțină probele fizice de audit.

Probele verbale provin din răspunsurile primite la întrebări specifice sau în cadrul unor cercetări. Fiabilitatea acestor probe se fortifică prin alte probe, cum ar fi prin solicitarea ca persoanele intervievate să semneze declarații precum că cele relatate sunt notate corect sau se poate recurge la utilizarea unor surse independente pentru confirmarea situației descrise verbal.

Probele documentare pot fi colectate atât pe suport de hârtie, cât și în format electronic. Aceste probe vor include înregistrări contabile, corespondență externă, descrieri ale entității auditate, bugete, rapoarte interne sau analize și date statistice referitoare la acțiunile întreprinse de către entitatea auditată. De asemenea, vor include atât documente interne, cum ar fi politicile și procedurile, cât și documente externe, cum ar fi facturile, contractele, rapoartele auditorilor externi, alte rapoarte și scrisori de confirmare din partea unor părți terțe.

Probele analitice pot fi obținute prin verificarea, analizarea și interpretarea datelor ce derivă din acțiunile legate de performanța activităților entității auditate. Aceste probe vor include evaluarea analitică a rapoartelor financiare ale entității, dar și a altor documente care ar putea fi relevante în circumstanțele unei anumite misiuni de audit. În mod particular, ar trebui să vedeți dacă există oarecare tendințe neobișnuite la nivel de date statistice, comparând, de exemplu, cu datele din exercițiul bugetar precedent, sau dacă există oarecare tendințe neobișnuite de la o lună a anului vizat la alta. Dacă găsiți oarecare trăsături neobișnuite, acestea ar trebui să fie ulterior cercetate mai îndeaproape în cazul în care se pare că ar putea fi vorba de devieri materiale de la normele așteptate, și vor trebui solicitate și explicații în acest sens.

2.1.3 Declarațiile scrise (SIA 580)

Pe parcursul unei misiuni de audit, conducerea face numeroase declarații pentru auditori, fie nesolicitate, fie ca răspuns la anumite întrebări. Atunci când declarațiile se referă la chestiuni de natură materială în rapoartele financiare, va trebui să:

- *apreciați dacă declarațiile făcute de conducere par a fi rezonabile și consecvente cu alte probe de audit obținute, inclusiv cu alte declarații;*
- *apreciați dacă se poate aștepta ca persoanele care au făcut declarațiile să fie suficient de informate cu privire la aspectele de interes.*

Printre documentele dumneavoastră de lucru trebuie să se găsească și declarații ale conducerii, fie în formă de sinteză a unor discuții avute, fie în formă scrisă.

Declarațiile scrise pot fi în formă de:

- *scrisoare din partea conducerii, care include o declarație scrisă;*
- *confirmare de către conducere a unei scrisori din partea dumneavoastră în care menționați responsabilitatea conducerii; sau*
- *declarații din partea unui reprezentant al conducerii, de exemplu, o declarație din partea secretarului responsabil de ședințele conducerii cu privire la caracterul deplin al proceselor verbale.*

Un exemplu de Declarație a conducerii este inclus în **Anexa nr.16** la prezentul Manual.

Scrisoarea din partea conducerii, care include o declarație scrisă

Deși la CCRM nu se recurge în prezent la asemenea practici, aceasta este descrisă în continuare. În declarația elaborată de către entitatea auditată ar trebuie să se menționeze angajamentul că rapoartele financiare prezentate oferă o imagine corectă și fidelă și includ dezvoltările corespunzătoare. La primirea declarației, aceasta trebuie examinată de către echipă și păstrată în dosarul de audit.

Scopul declarațiilor scrise este de a scoate în evidență responsabilitatea conducerii față de prezentarea fidelă a rapoartelor financiare. Cu toate acestea, declarațiile scrise nu pot fi luate drept înlocuitoare ale probelor de audit față de care ați avea așteptarea rezonabilă că există. De exemplu, o declarație scrisă cu privire la costurile asociate unor active nu înlocuiește o probă de audit referitoare la costurile respective pe care, de regulă, v-ați aștepta să o obțineți. Dacă nu este posibil să obțineți probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o anumită chestiune care are sau ar putea avea efect semnificativ asupra rapoartelor financiare, iar asemenea probe ar fi de așteptat să fie disponibile, atunci aceasta va deveni o limitare a domeniului de aplicare a misiunii de audit, chiar dacă a fost primită o declarație scrisă în privința aceleiași probleme.

O scrisoare din partea conducerii, care include o declarație scrisă, ar trebui să fie semnată, în mod normal, de persoanele care sunt responsabile, în cele din urmă, de rapoartele financiare – de exemplu, de către Ministru, Secretarul de Stat sau Contabilul-șef, și ar fi elaborată potrivit cunoștințelor de care dispun. Dacă conducerea refuză să ofere orice declarație pe care dumneavoastră o considerați necesară pentru recunoașterea de către conducere a responsabilității de prezentare corectă a rapoartelor financiare, aceasta **constituie o limitare a domeniului de aplicare a misiunii de audit** și ar trebui să indicați acest lucru în raportul dumneavoastră.

Atunci când solicitați o declarație scrisă, trebuie să solicitați ca aceasta să vă fie adresată dumneavoastră, să conțină informațiile specificate și să fie datată și semnată corespunzător.

2.2 Testele de audit

2.2.1 *Ce sunt testele de audit*

Testele de audit reprezintă o modalitate de a obține probe de audit pentru evaluarea eficacității activităților de control intern și pentru a dobândi o oarecare asigurare față de probele care vor sta la baza opiniei dumneavoastră. Pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de jos, dumneavoastră va trebui să determinați ce măsuri veți întreprinde față de riscurile evaluate și va trebui să concepeți și să implementați proceduri ulterioare de audit care, după natura, încadrarea în timp și anvergura lor, să fie pe măsura riscurilor evaluate. La elaborarea procedurilor de audit, dumneavoastră trebuie să stabiliți modalități adecvate de selectare a elementelor ce vor fi testate, astfel încât să obțineți suficiente probe de audit adecvate pentru realizarea obiectivelor de audit stabilite la etapa de planificare.

2.2.2 *Soldurile inițiale*

În conformitate cu ISSAI, vom obține probe de audit suficiente și adecvate privind caracterul adecvat al deschiderii soldurilor. Această întrebare este semnificativă prin contextul său: pot fi erori de valoare mică, dar ele pot schimba întreaga idee a declarației/situațiilor financiare.

Soldurile de deschidere sunt soldurile conturilor la începutul perioadei. Ele se bazează pe închiderea soldurilor perioadei precedente și arată rezultatul tranzacțiilor efectuate și al principiilor contabile aplicate în perioada anterioară. Soldurile de deschidere includ, de asemenea, aspectele prezente la deschiderea perioadei de raportare, care necesită explicații, de exemplu, datorii potențiale și obligații de plată.

Una dintre procedurile care urmează să fie efectuate de către auditor este stabilirea faptului dacă soldurile de închidere ale perioadei precedente sunt indicate corect în perioada curentă.

În cazul în care, după luarea deciziei de finalizare a misiunii de audit, instituția auditată nu a informat Curtea de Conturi că au fost făcute orice modificări în declarația anuală/situațiile financiare, șeful echipei de audit, atunci când începe planificarea auditului situațiilor financiare din anul viitor:

- determină dacă sunt făcute orice modificări în situațiile financiare de după aprobarea raportului auditorului;
- evaluează dacă modificările introduse sunt semnificative și ar putea afecta hotărârile echipei de audit cu privire la raportul anual actual al instituției auditate și opinia cu privire la acesta.

În cazul în care modificările sunt semnificative, vom evalua nevoia de introducere a oricăror modificări, în opinia noastră, cu privire la raportul anual actual, și vom documenta în mod clar acest lucru în Raportul de audit.

Dacă modificările nu sunt semnificative, vom dezvălui aceste fapte conducerii instituției auditate, prin includerea acestora în nota informativă/scrisoarea către conducere, care conține toate constatările auditului.

Auditorul va obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la posibilitatea ca soldurile de deschidere să conțină denaturări care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente (SIA 510/6), prin:

- determinarea măsurii în care soldurile inițiale ale perioadei precedente au fost corect evidențiate în perioada curentă sau, acolo unde este cazul, au fost retratate;
- determinarea măsurii în care soldurile inițiale reflectă aplicarea politicilor contabile adecvate; și
- derularea uneia sau mai multor dintre următoarele acțiuni:
- atunci când situațiile financiare ale exercițiului precedent au fost auditate, revizuirea documentelor de lucru ale auditorului precedent în vederea obținerii de probe cu privire la soldurile inițiale;
- evaluarea măsurii în care procedurile de audit efectuate în perioada curentă furnizează probe relevante pentru soldurile inițiale; sau
- efectuarea de proceduri specifice de audit în vederea obținerii de probe referitoare la soldurile inițiale.

În cazul în care auditorul nu este în măsură să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la soldurile de deschidere, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau refuz de opinie cu privire la situațiile financiare, după caz, în conformitate cu SIA 705 (SIA 510/10).

2.2.3 Tipurile testelor de audit și modelul de asigurare

Testele care se efectuează în cadrul etapei de executare a misiunii de audit se împart în următoarele trei categorii principale:

- *testarea eficacității activităților de control;*
- *teste de fond ale detaliilor privind tranzacțiile sau soldurile; și*
- *proceduri analitice de fond.*

În procesul de obținere a probelor de audit, auditorul trebuie să recurgă la raționamentul său profesional pentru a aprecia riscul unei denaturări semnificative și pentru a concepe proceduri ulterioare, în scopul de a se asigura că riscul este redus până la un nivel acceptabil de jos.

Rețineți că evaluarea rezultatelor testelor va avea impact asupra organizării și desfășurării etapei de executare a misiunii și ar putea face necesară revizuirea unor presupuneri făcute în timpul etapei de planificare. De exemplu, în cazul în care se determină că principala activitate de control nu este eficace, atunci nu se poate avea încredere în activitatea de control respectivă și s-ar putea să fie necesară dobândirea unei asigurări suplimentare prin intermediul testelor de fond (ceea ce ar însemna efectuarea unor schimbări în modelul de asigurare).

Procesul referitor la schimbările ce se fac în planul misiunii de audit este abordat în Secțiunea 2.4.

2.2.4 Testarea componentelor nesemnificative

La cel de-al 6-lea pas, s-au identificat componentele semnificative și cele nesemnificative. S-a menționat că acestor componente ar trebui să li se dedice doar un volum limitat de lucru. Dacă este posibil, ar putea fi eficientă testarea domeniilor nesemnificative ale rapoartelor financiare, la o etapă timpurie a misiunii de audit, prin proceduri analitice de fond și teste de detaliu, dacă este potrivit. În baza raționamentului său profesional și a cunoașterii soldurilor, auditorul va decide ce abordare ar fi cea mai potrivită pentru diverse componente.

- Proceduri analitice de fond aplicate în privința componentelor nesemnificative

Procedurile analitice de fond se pot baza pe o comparație față de anul precedent, dacă se consideră convenit. Aceasta presupune înțelegerea diferențelor identificate. Nu se va face o precizie precisă, este important să se stabilească o eroare tolerabilă corespunzătoare. Aceasta ar putea reprezenta și 25% din suma înregistrată, însă echipa de audit ar putea să opteze pentru o diferență tolerabilă mai mică, în funcție de natura componentei auditate.

De asemenea, echipa de audit ar trebui să decidă, în funcție de natura tranzacției sau soldului, dacă sunt necesare proceduri de audit suplimentare pentru a obține o asigurare în privința unor anumite afirmații.

- Testări de fond de detaliu pentru componentele nesemnificative

În ceea ce privește testele de detaliu aplicate componentelor nesemnificative, auditorii ar putea să pună accentul pe afirmațiile expuse cel mai mult riscurilor. Procedurile planificate (pe lângă

procedurile analitice comparative) pot presupune teste de supraestimare sau de subestimare, adică fie un eșantion de elemente înregistrate pentru care se obțin probe justificative, fie un eșantion de elemente care ar fi de așteptat să fie înregistrate în registru. Testele de supraestimare ar fi, în mod obișnuit, aplicate pentru elementele de debit, iar testele de subevaluare – pentru elementele de credit.

2.2.5 Tranzacții și evenimente semnificative individual

Fiecare componentă ar putea include tranzacții și evenimente care să fie atât de semnificative, încât să trebuiască selectate pentru a fi examinate de către dumneavoastră. Tranzacțiile și evenimentele semnificative individual includ:

- *tranzacții și evenimente cu valoare foarte mare; și*
- *tranzacții și evenimente cu grad ridicat de risc.*

Auditorul va trebui să auditeze toate tranzacțiile și evenimentele de acest fel.

De regulă, se supun auditului toate tranzacțiile și evenimentele cu valoare foarte mare, deoarece o eroare în asemenea cazuri ar putea fi semnificativă. Așadar, nu v-ați dori să vă asumați riscul de a nu detecta o eroare la nivel de astfel de tranzacții sau evenimente.

Tranzacțiile și evenimentele cu grad ridicat de risc sunt acele tranzacții și evenimente care, din cauza naturii lor, sunt expuse unui risc mare de a conține erori. Adesea acestea sunt auditate 100%, deoarece în timp ce erorile din fiecare dintre acestea pot să nu fie semnificative individual, rata erorilor probabile la asemenea tranzacții și evenimente ar putea avea, drept rezultat, o eroare semnificativă în total.

2.2.6 Testarea activităților de control

Noi trebuie să efectuăm teste ale controalelor doar pentru controalele care sunt concepute adecvat de a preveni, detecta și corecta o denaturare semnificativă asociată unei afirmații. În cazul în care entitatea a implementat activități de control semnificative la diferite etape pe parcursul desfășurării misiunii de audit, ar trebui să fie analizată fiecare etapă. O astfel de situație ar putea fi un motiv pentru a nu efectua teste ale activităților de control din motive de eficiență, însă o asemenea decizie rămâne la discreția auditorului și raționamentului profesional al acestuia.

O evaluare preliminară a conceptului și implementării activităților de control va trebui să aibă loc și să fie documentată la Pasul 5 al etapei de planificare, prin intermediul testelor integrale. În urma acestei acțiuni, punând accentul pe acele activități de control pe care echipa de audit ar vrea să se bazeze, se va testa eficacitatea activității de control respective descrise în programul de audit. Confirmarea eficienței operaționale a controalelor nu necesită o repetare completă a testelor integrale.

2.2.6.1 Generalități ale testării eficacității activităților de control

Un test al eficacității activităților de control constă în combinarea interpelărilor/discuțiilor/intervievărilor despre procedurile de control cu alte proceduri de audit.

Procedurile implementate trebuie să fie concepute în așa fel, încât să obțineți probe de audit cu privire la:

- *felul în care au fost aplicate activitățile de control la momentul relevant pe parcursul perioadei supuse auditului;*
- *au fost oare activitățile de control aplicate complet pe parcursul întregii perioade? și*
- *cine a aplicat activitățile de control (sau, în cazul în care este automatizată – cum s-au aplicat acestea?).*

(Ref.: SIA 330)

Nu este suficient să se facă doar interpelări pentru a dovedi eficacitatea operațională a activităților de control.

Caracterul procedurilor care se vor implementa va depinde de caracterul activităților de control. De exemplu, dacă eficacitatea este demonstrată prin documentație, am putea să o studiem pentru a obține probe de audit cu privire la eficacitatea operațională.

În cazurile în care se testează eficacitatea activităților de control, testând conceptul și implementarea acestora, vom putea înțelege felul în care trebuie să funcționeze activitatea de control vizată și vom putea determina dacă activitatea de control a fost concepută așa cum se cuvine pentru a preveni sau a depista denaturări semnificative.

La fel, vom identifica ce caracteristici ar indica implementarea corespunzătoare a activității de control și ce condiții ar indica devieri de la implementarea corespunzătoare a activității de control.

Prin testarea eficacității activităților de control, noi ar trebui:

- să determinăm ce dimensiune este necesar să aibă eșantionul în funcție de cât de frecvent are loc activitatea de control și să stabilim factorul de asigurare;
- să selectăm exemple de controale pentru a fi testate pentru întregul an auditat;
- să efectuăm procedurile planificate; și
- să evaluăm dacă activitatea de control a fost implementată așa cum era de așteptat de fiecare dată sau dacă au existat abateri de la îndeplinirea corespunzătoare a activității de control.

La planificarea testelor privind eficacitatea activităților de control, ar trebui să examinăm, de asemenea, dacă activitatea de control depinde de alte activități de control (activități de control indirecte), inclusiv separarea sarcinilor, și activitățile de control TI generale și, dacă da – dacă este necesar să se obțină probe de audit precum că activitățile de control indirecte sunt concepute și implementate în mod corespunzător și sunt eficace (Ref.: SIA 330). Am putea obține probe cu privire la aceste activități de control prin proceduri precum observarea sau utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator (CAAT). A se vedea, de asemenea, secțiunea 2.2.6.9 de mai jos.

2.2.6.2 Când se fac testele eficacității controalelor

Testele referitoare la eficacitatea activităților de control sunt mai ample decât procedurile efectuate la evaluarea conceptului și implementării acestora, deși aceasta implică tipuri similare de proceduri.

Am putea planifica testarea activităților de control în paralel cu testele de fond privind aceleași tranzacții. Deși scopul testării unei activități de control este diferit de scopul unui test de detaliu, ambele pot fi realizate simultan asupra aceleiași tranzacții, lucru cunoscut și ca un test cu scop dublu.

De exemplu, putem să proiectăm și să evaluăm rezultatele pentru un test de examinare dacă o factură a fost aprobată și să efectuăm teste de fond pentru acea tranzacție.

Un test cu scop dublu se concepe și se evaluează ținând cont de fiecare scop al testului separat. În documentația din dosarul de audit trebuie să fie stipulat clar ce elemente vor fi utilizate pentru testare și pentru care teste anume.

Testele activităților de control pot fi efectuate pe parcursul și/sau la sfârșitul perioadei auditate. Unele teste ale activităților de control sunt mai bine de efectuat după ce perioada supusă auditului s-a sfârșit, de exemplu, dacă este vorba de activitățile de control ce se implementează în privința unor prevederi/dispoziții de sfârșit de an. Când este posibil, echipa ar trebui să se străduie să facă teste ale activităților de control înaintea sfârșitului perioadei auditate, pentru a identifica aspecte semnificative la o etapă timpurie și pentru ca acestea să poată fi soluționate înainte de sfârșitul anului.

2.2.6.3 Perioada pentru care se fac teste ale eficacității activităților de control

Ar trebui să testăm activitățile de control care se implementau la un moment dat sau pe parcursul perioadei, în privința căreia dorim să verificăm dacă ne putem baza pe acele activități de control sau nu. De exemplu,

- în cazul în care ne-am dori să ne putem baza pe activitățile de control ce țin de afirmațiile referitoare la sumele din bilanț, ar trebui să testăm eficacitatea activităților de control la sfârșit de an; și
- în cazul în care ne-am dori să ne putem baza pe activitățile de control ce țin de situația veniturilor sau fluxurile de numerar, ar trebui să testăm eficacitatea activităților de control selectate uniform de pe parcursul întregului an. (Ref SIA 330)

În practică, recurgem, de regulă, la testele activităților de control, pentru a oferi asigurare atât în privința situației veniturilor, cât și în privința bilanțului contabil. Așadar, testate vor fi atât activitățile de control de pe parcursul întregului an, cât și cele de la sfârșit de an.

În funcție de circumstanțe, am putea obține probe care să demonstreze dacă activitățile de control s-au schimbat semnificativ, prin una sau prin mai multe metode dintre cele indicate mai jos:

- solicitarea unor răspunsuri de la conducere;
- supunerea unei tranzacții unui test integral, pentru a verifica dacă activitățile de

- control se implementează încă în același fel în care am înțeles noi că ar trebui;
- examinarea descrierilor proceselor sau a altor documente; sau
- alte proceduri corespunzătoare activității de control testate.

În cazul în care am descoperit că după testele inițiale efectuate de noi, activitățile de control au fost modificate semnificativ, ar trebui:

- să evaluăm conceptul și implementarea noii activități de control și să testăm eficacitatea acesteia; sau
- să nu ne asumăm vreo asigurare pe baza activităților de control pentru restul anului și să sporim numărul procedurilor de fond asupra tranzacțiilor în perioada ulterioară, de până la sfârșitul anului.

În acele cazuri în care activitățile de control ale entităților auditate sunt bine puse la punct și eficiente, s-ar putea analiza posibilitatea de a ne baza pe probele de audit obținute în anul precedent. Deocamdată această situație nu este posibilă pentru CCRM, dar dacă într-o bună zi va fi – atunci va fi nevoie, conform SIA330, ca auditorul să:

- stabilească că probele respective continuă să fie relevante, verificând dacă la nivelul activităților de control n-au avut loc oarecare schimbări majore în urma misiunii anterioare de audit. Auditorul va utiliza următoarele procedee de audit: solicitarea informațiilor în acest sens, observarea, inspectarea;
- verifice dacă au avut loc schimbări care să afecteze relevanța în continuare a probelor de audit din anul precedent.

Această abordare nu presupune că nu vor mai trebui realizate teste ale activităților de control, căci acestea oricum vor trebuie realizate cu o anumită periodicitate, de ex. peste câte un an. Realizând evaluarea respectivă, va trebui să se țină cont și de orice înrăutățiri știute ale mediului de control al entității etc.

2.2.6.4 Amplasarea testelor eficacității activităților de control

Dacă putem să dobândim asigurare în baza activităților de control, atunci vom putea face mai puține teste de fond. Prin urmare, atunci când ne dorim să obținem o asigurare mai mare în baza activităților de control, ca atunci când testăm activitățile de control care au de-a face cu un risc specific, trebuie să sporim numărul testelor activităților de control. Numărul testelor efectuate va depinde direct proporțional de periodicitatea activităților de control vizate.

Atunci când vrem să determinăm câte teste ale activităților de control avem nevoie să facem, trebuie să ținem cont de:

- cât de frecvent are loc activitatea de control;
- rata estimată de abatere de la o activitate de control (dar numai în cazul unei activități de control care are loc de multe ori pe zi);
- relevanța și fiabilitatea probelor de audit care trebuie obținute cu privire la eficacitatea activității de control la nivel de afirmație;

- durata perioadei în care ne bazăm pe eficacitatea activității de control (în mod obișnuit, aceasta va fi perioada completă); și
- măsura în care probele de audit s-au obținut în urma testării altor activități de control referitoare la afirmație (în mod obișnuit, am avea nevoie doar să testăm o activitate de control pentru a obține asigurare în privința unei sau mai multor afirmații).

În tabelul de mai jos se găsește o sinteză a nivelului așteptat al testelor de control, în funcție de:

- cât de frecvent are loc activitatea de control;
- nivelul de asigurare așteptat în urma efectuării testului;
- dacă ar fi de așteptat să aibă loc vreo abatere în timpul implementării activității de control; și
- dacă activitatea de control are de-a face cu tranzacții individuale sau grupuri de tranzacții/tranzacții dintr-o anumită perioadă.

Numărul estimat de eșecuri într-un eșantion	0 eșecuri		1 eșec	
	1,3	2,3	1,3	2,3
Nivelul de asigurare	1,3	2,3	1,3	2,3
Frecvența activității de control				
Anual	1	1		
Trimestrial	2*	2*		
Lunar	3*	5*		
Săptămânal	5*	10*		
Zilnic	15	20		
De multe ori pe zi – activități de control pe loturi	20	30	45	60
De multe ori pe zi – activități de control la nivel de tranzacții	20	35	50	65
Automatizat	1	1		

* *Unul dintre teste trebuie să se facă unei activități de control efectuate la sfârșit de an.*

De exemplu,

Pentru factorul de asigurare necesară de 2,3 – în cazul unei activități de control lunare, sunt necesare 5 teste ale activităților de control.

Ce înseamnă aceasta?

Testele integrale efectuate la etapa de planificare ar trebui să se fi făcut la nivelul unei tranzacții din luna ianuarie, iar acest test integral va și reprezenta primul test al unei activități de control.

Celelalte 4 teste ale activității de control rămase ar trebui dispersate uniform în restul anului și ar trebui să includă o lună finală – decembrie

În cazul în care ne bazăm doar pe funcționarea unei activități de control într-o parte a anului, dimensiunea eșantionului ar trebui redusă în mod proporțional.

Dacă intenția noastră este de a ne baza pe asigurarea obținută din activități de control, atunci aceasta ar însemna că nu ne-am aștepta să existe oarecare abateri în funcționarea acestora. Totuși, în ceea ce privește activitățile de control care au loc de mai multe ori pe zi, ne-am putea planifica să acceptăm un anumit nivel de abateri. Dacă da, ne-am putea planifica să testăm un eșantion mai mare pentru a obține asigurarea că activitatea de control este destul de fiabilă pentru a oferi asigurare în privința afirmațiilor testate.

Înainte de efectuarea testelor activităților de control, ar trebui să definim clar ce s-ar putea considera a fi un eșec al activității de control, pentru a ne asigura că putem ajunge la concluzii corecte în privința abaterilor.

2.2.6.5 Caracterul testelor eficacității activităților de control

Selectarea elementelor pentru testare

Echipa de audit trebuie să selecteze elemente pentru testare, ceea ce reprezintă un mijloc eficace de obținere a probelor pentru a dobândi ulterior nivelul planificat de asigurare. (Ref.: SIA 500). În general, aceasta va avea loc prin selectarea unui eșantion reprezentativ, adică prin selectarea elementelor care vor face parte din eșantion în așa fel încât fiecare „unitate de eșantionare” din populație să aibă șansa de a fi selectată. (Ref.: SIA 530). Ca și-n nota referitoare la tabelul de mai sus, pentru activitățile de control trimestriale, lunare și săptămânale, unul dintre elementele testate trebuie să fie activitatea de control de la sfârșit de an.

În ceea ce privește activitățile de control, caracterul „unităților de eșantionare” care vor fi alese, vor varia în funcție de caracterul activității de control și de detaliile caracteristice funcționării acesteia.

De exemplu, testarea unei activități de control pe baza reconcilierilor de la sfârșit de lună, unitățile de eșantionare ar putea fi lunile (dacă a fost efectuată o examinare a dosarului de reconcilieri) sau ar putea fi reconcilieri individuale (dacă diferite persoane au pregătit și evaluat anumite reconcilieri la diferite etape ale procesului de la sfârșit de lună).

Detaliile activității de control ar putea determina frecvența cu care are loc activitatea de control pe parcursul anului, ceea ce ar influența volumul testelor.

Dacă echipa nu poate să efectueze testele planificate sau un test alternativ potrivit în privința unui element selectat, ar trebui să tratăm acel element ca pe o abatere de la activitatea de control vizată. (Ref.: SIA 530).

De exemplu, dacă nu putem să găsim o reconciliere selectată pentru a vedea dacă a fost efectuată, sau dacă nu putem să obținem probe care să demonstreze că a fost efectuată și examinată la timpul convenit, această situație ar trebui tratată ca o abatere de la implementarea corespunzătoare a activității de control.

2.2.6.6 Tipuri de teste care pot fi efectuate

Sunt mai multe modalități în care am putea obține probe cu privire la eficacitatea activităților de control, în funcție de natura activității de control, ce se vor testa. În mod obișnuit, am putea combina câteva dintre următoarele tehnici:

- **observare și chestionare** – urmărind ce fac oamenii, cum o fac și punând întrebări. Este puțin probabil ca echipa să fie capabilă să acopere întreaga perioadă utilizând această tehnică, așadar, doar ea nu va aduce, de obicei, suficiente probe în ceea ce privește activitățile de control manuale. În plus, cei ce sunt responsabili de efectuarea unei activități de control, o pot face diferit atunci când știu că sunt urmăriți de cineva;
- **examinare** – examinarea probelor documentare a modului în care activitățile de control au funcționat în alte momente, de exemplu – care arată că tranzacțiile au fost autorizate în mod corespunzător sau există înregistrări ale faptului că conducerea ar fi efectuat oarecare examinare. Aceasta ne va oferi mai multă asigurare cu privire la funcționarea continuă a activităților de control. Examinarea poate include și teste integrale sau reefectuarea activității de control;
- **reefectuare** – în cazurile în care o activitate de control se referă la tranzacții individuale, va fi necesar, de regulă, să se examineze un eșantion care a fost supus activității de control, pentru a verifica dacă aceasta chiar a fost aplicată sau nu. Echipa ar putea, de exemplu, să verifice un eșantion de facturi pentru a găsi dovezi că bunurile/serviciile au fost primite prin intermediul unei note de primire a mărfurilor sau a unui act similar. În mod ideal, asemenea probe se vor găsi în documentația pregătită de către funcționarul cu drept de autorizare.

2.2.6.7 Evaluarea rezultatelor testelor activităților de control

Obiectivul testării este de a verifica dacă activitățile de control funcționează așa cum ar fi trebui. Aceasta înseamnă că o activitate de control de detectare detectează erori, iar apoi se iau măsuri de corectare și monitorizare, iar o activitate de control de prevenire este menită să prevină erorile, cu măsuri ulterioare de monitorizare, pentru a asigura că nu vor mai apărea.

În principiu, evaluarea rezultatelor este simplă. Dacă activitatea de control funcționează, putem să ne asumăm nivelul de asigurare planificat în baza activităților de control. În caz contrar, echipa va implementa proceduri de fond alternative. Cu toate acestea, este important ca echipa să recurgă de la raționamentul profesional la evaluarea rezultatelor și, în toate cazurile în care au existat abateri vizibile de la activitatea de control, să examineze:

- **caracterul și cauza abaterii.** Acest lucru va ajuta echipa de audit să identifice impactul potențial al abaterii și, prin urmare, procedurile suplimentare pe care vor trebui să le implementeze. De exemplu, este posibil ca abaterea să poată fi izolată într-o anumită locație, timp sau în vreun alt set de circumstanțe. În astfel de cazuri, cu condiția că echipa de audit poate identifica toate circumstanțele similare, aceasta poate să-și concentreze testele în aceste domenii și ar putea obține asigurarea de la alte activități de control;
- **posibilitatea activităților de control de compensare.** Echipa de audit putea să fi identificat o activitate de control ca fiind principală în situațiile în care, de fapt, există un

nivel mai înalt sau activități de control de compensare care se declanșează atunci când are loc vreo abatere. De exemplu, echipa de audit poate identifica o disfuncționalitate la verificarea și autorizarea unei facturi pentru plată la un anumit nivel de supraveghere, dar apoi să constate că toate aceste facturi „neautorizate” sunt identificate în timpul procesării lor și sunt supuse verificării la un nivel de conducere mai înalt; și

- **impactul abaterii asupra evaluării inițiale a riscurilor și asupra altor surse de probe de audit.** În cazul în care echipa de audit a descoperit disfuncționalități semnificative ale sistemului general de control, aceasta trebuie să analizeze implicațiile pentru întreaga abordare de audit și, în special, fiabilitatea declarațiilor conducerii în privința eficacității controlului intern.

2.2.6.8 Evaluarea abaterilor de control

Dacă se detectează abateri în funcționarea activităților de control pe care intenționați să vă bazați, echipa de audit trebuie să facă unele cercetări mai specifice pentru a înțelege aceste probleme și potențialele lor consecințe, precum și să afle dacă: (Ref.: SIA 330)

- testele activităților de control care au fost efectuate oferă o bază adecvată pentru a se putea axa pe activitățile de control;
- sunt necesare teste suplimentare ale activităților de control; sau
- potențialele riscuri de denaturare necesită să fie abordate prin proceduri de fond.

În situațiile extrem de rare în care echipa de audit consideră că o abatere descoperită într-un eșantion este o anomalie, echipa de audit trebuie să obțină un grad ridicat de certitudine că abaterea nu este reprezentativă pentru modul în care activitatea de control a funcționat în perioada examinată.

Echipa de audit ar trebui să obțină acest grad de certitudine prin efectuarea unor proceduri de audit suplimentare pentru a obține suficiente probe de audit adecvate conform cărora abaterea nu afectează restul populației.

Când testați activitățile de control săptămânale, sau mai rar decât săptămânale, atunci eșecurile sau implementarea necorespunzătoare a activităților de control va împiedica, de obicei, obținerea asigurării în ceea ce privește eficacitatea activităților de control.

Pentru activitățile de control lunare sau trimestriale care se bazează pe informații cumulate pregătite cu regularitate, iar eșecul activității de control nu a avut loc la sfârșitul perioadei financiare, echipa de audit poate evalua dacă funcționarea eficace a activității de control către sfârșitul perioadei încă oferă asigurarea pe baza activităților de control pe care și-au planificat s-o obțină. În cazul în care o activitate de control a încetat să mai funcționeze în perioada de interes, echipa de audit nu mai poate miza pe asigurarea pe care și-a planificat să și-o asume pentru întreaga perioadă financiară, dar ar putea să accepte o asigurare limitată și micșora numărul de teste de fond pentru perioada în care activitatea de control a funcționat în mod eficace. În asemenea situații este necesar să se apeleze la raționamentul profesional, iar echipa de audit ar trebui să implice Șeful direcției în formularea concluziilor cu privire la măsura în care este adecvată asigurarea dobândită din activitățile de control.

Când doriți să vă bazați pe activități de control care funcționează de mai multe ori pe zi, vă puteți aștepta la o oarecare abatere în ceea ce privește funcționarea activităților de control. Dacă vă așteptați la acest lucru încă la etapa de planificare, am seta dimensiunea eșantionului după cum s-a descris mai sus. Dacă, însă, nu ați anticipat vreo abatere încă la etapa de planificare sau dacă mai multe abateri au fost descoperite în timpul testărilor, atunci aceasta ar însemna, de regulă, că nu se poate avea încredere în eficacitatea activităților de control.

Echipele de audit ar trebui să analizeze dacă un eșec depistat prin testarea activităților de control indică că mediul de control are puncte slabe și, mai ales, dacă evaluarea inițială a riscurilor de denaturare semnificativă, de fraudă sau de iregularități rămâne a fi valabilă. Raționamentul asupra acestui subiect ar trebui documentat.

2.2.6.9 Considerațiuni despre TI

La planificarea testelor privind eficacitatea activităților de control care depind de activități de control TI generale (activități de control indirecte), ar trebui să se decidă dacă este necesar să se obțină probe de audit precum că activitățile de control TI general sunt concepute și implementate în modul corespunzător și că sunt eficiente.

De exemplu, dacă intenționați să testați eficacitatea unei revizuirii de către utilizator a excepțiilor determinate de veniturile care depășesc valorile stabilite, această revizuire de către utilizator și monitorizarea ulterioară aferentă reprezintă activitatea de control care se testează direct. Activitățile de control referitoare la veridicitatea informațiilor din rapoarte, inclusiv activitățile de control TI generale, se descriu ca și activități de control „indirecte”.

În cazul în care este necesar să se testeze activitățile de control TI generale, echipa de audit va trebui să stabilească ce activități de control TI generale anume va trebui să testeze pentru a obține asigurarea necesară. Acest lucru ar trebui să reflecte riscurile pe care le prezintă sistemul TI asupra funcționării eficiente a activităților de control pe care intenționăm să ne bazăm. Motivele abordării adoptate trebuie să fie clar documentate.

Atunci când intenționăm să testăm eficacitatea activităților de control la nivel de aplicații TI, ar trebui să testăm și eficacitatea activităților de control TI generale. Datorită caracterului consecvent al proceselor TI, de regulă, este suficientă o singură testare a felului în care funcționează o activitate de control automatizată la nivel de aplicații.

Este posibil ca o activitate de control automatizată să funcționeze consecvent, cu excepția cazului în care programul (inclusiv tabelele, fișierele sau alte date permanente utilizate de program) este schimbat. Odată ce s-a stabilit că o activitate de control automatizată funcționează așa cum s-a și intenționat (lucru care ar putea fi făcut în momentul implementării activității de control sau la o altă dată), de obicei, v-ați planifica să efectuați teste pentru a determina dacă activitatea de control continuă să funcționeze eficient. Astfel de teste ar putea include determinarea faptului că:

- schimbările în program nu se fac fără a fi supuse unor controale corespunzătoare pentru cazurile în care se fac schimbări în program;
- este utilizată versiunea autorizată a programului pentru procesarea tranzacțiilor; și
- sunt eficiente alte activități de control generale relevante.

2.2.6.10 Evaluarea generală a rezultatelor testelor activităților de control

Echipa de audit trebuie să evalueze dacă testele efectuate au oferit o bază rezonabilă pentru concluzii referitoare la eficacitatea activității de control testate și pentru obținerea unei asigurări planificate.

Atunci când se evaluează eficacitatea activităților de control relevante, echipa de audit ar trebui să evalueze, **de asemenea**, dacă denaturările care au fost depistate prin proceduri de fond indică faptul că activitățile de control nu funcționează eficace.

O denaturare semnificativă detectată cu ajutorul procedurilor noastre este un indicator puternic al existenței unei deficiențe semnificative la nivel de control intern. Atunci când echipa de audit își dă seama că nu se poate bucura de **nivelul planificat** de asigurare obținut din testarea activităților de control, aceasta trebuie să revizuiască presupunerile făcute la etapa de planificare și să se gândească la cerința de a efectua proceduri de fond suplimentare sau de a identifica și testa activitățile de control de compensare. Planul misiunii de audit ar trebui modificat în așa fel, încât să reflecte modelul de asigurare revizuit, iar procesul referitor la schimbările care se fac în planul misiunii de audit este abordat în secțiunea 2.4. din Manual.

2.2.7 Testele de fond

Testele de fond sunt acțiuni întreprinse pentru a obține probe cu privire la plenitudinea, veridicitatea și validitatea informațiilor din înregistrările contabile. Spre deosebire de activitățile de control, acestea se axează pe esența tranzacției, nu pe funcționarea activităților de control care se testează. **Nu se poate utiliza doar testarea activităților de control pentru a obține asigurare de audit. Mereu vor fi necesare și teste de fond.**

În acest sens, este necesar să se recurgă la raționamentul profesional pentru a decide ce teste să se selecteze, iar selecția ar trebui să fie corelată cu obiectivul auditului și asociată afirmației (afirmațiilor). Un exemplu de program de audit axat pe afirmații a fost menționat în secțiunea referitoare la planificare din acest manual.

De asemenea, informația din rapoartele financiare trebuie să corespundă următoarelor caracteristici calitative:

<i>Inteligibilitate</i>	<i>Relevanță</i>
<ul style="list-style-type: none"> <i>• Informațiile sunt inteligibile atunci când se anticipează în mod rezonabil că utilizatorii le înțeleg sensul. În acest context, se presupune că utilizatorii au suficiente cunoștințe despre activitățile entității și mediul în care aceasta operează și că doresc să studieze operațiile</i> 	<ul style="list-style-type: none"> <i>• Informațiile sunt relevante pentru utilizatori dacă pot fi folosite în evaluarea evenimentelor trecute, prezente și viitoare, în conformarea sau corectarea evaluărilor trecute. Pentru a fi relevantă, informația trebuie să fie oportună</i>

Credibilitate

- *Informațiile sunt credibile dacă nu sunt afectate de erori semnificative și de influențe, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă fidel ceea ce își propun să reprezinte sau se așteaptă în mod rezonabil să reprezinte*

Comparabilitate

- *Informațiile din situațiile financiare sunt comparabile atunci când utilizatorii pot identifica asemănările și deosebirile dintre acele informații și informațiile din alte rapoarte.*
- **Comparabilitatea se aplică la:**
- *- compararea situațiilor financiare ale diferitor entități;*
- *- compararea situațiilor financiare ale aceleiași entități pe diferite perioade de timp*

Pentru a putea să se pronunțe referitor la imaginea fidelă, auditorul trebuie să se asigure că la elaborarea rapoartelor financiare au fost respectate următoarele criterii:

<p>Exhaustivitatea (plenitudinea)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Toate operațiile care privesc entitatea sunt înregistrate în contabilitate. Termenul de „operații” cuprinde toate drepturile și activele întreprinderii, precum și toate obligațiile și pasivele sale și, de o manieră generală, orice eveniment sau decizie care atrage după sine o modificare a patrimoniului, situației financiare sau a rezultatului financiar al entității respective</i>
<p>Realitatea</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Criteriul realității operațiilor presupune că toate elementele materiale din scripte corespund cu cele identificabile fizic și că toate elementele de activ, de pasiv, de venituri sau de cheltuieli reflectă valori reale, și nu fictive, sau care nu privesc întreprinderea în cauză; altfel spus, toate informațiile prezentate în rapoartele financiare trebuie să poată fi justificate și verificate</i>
<p>Înregistrarea corectă în contabilitate și prezentarea în rapoartele financiare a operațiilor</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Presupune că aceste operații trebuie să fie: • <i>contabilizate în perioada corespunzătoare - criteriul perioadei corecte;</i> • <i>evaluate corect, adică sumele să fie bine determinate, aritmetic exacte, urmărindu-se respectarea tuturor regulilor și principiilor contabile, precum și a metodelor de evaluare - criteriul evaluării corecte;</i> • <i>contabilizate în conturile corespunzătoare - criteriul imputării corecte;</i> • <i>totalizate corect, centralizate, astfel încât să li se asigure o prezentare în conturile anuale conformă cu regulile în vigoare - criteriul prezentării corecte în conturile anuale</i>

2.2.7.1 Care trebuie să fie nivelul testelor de fond?

Scopul testelor de fond este de a oferi auditorilor o asigurare cu privire la corectitudinea și fiabilitatea informațiilor financiare. Nivelul testelor de fond se determină în funcție de riscul inerent și riscul de control caracteristic fiecărei entități auditate în parte, specificat în secțiunea despre planificare de mai sus.

Factorul de asigurare necesar a fi atins în cazul testelor de fond ar trebui stabilit în urma procedurilor de planificare, pe baza modelului de asigurare. Volumul procedurilor se determină în funcție de nivelul de asigurare necesar (adică 0.7, 2.0 sau 3.0).

2.2.7.2 Studiarea documentelor justificative

Studiarea înregistrărilor și a documentelor oferă probe de audit de diferite grade de fiabilitate, în funcție de natura, sursa și mediul lor fizic, precum și de eficacitatea activităților interne de control referitoare la prelucrarea acestora. Sunt trei categorii majore de probe documentare de audit, în ordinea descrescătoare a fiabilității pentru auditor:

- Probe de audit documentare create și deținute de către terți. Acestea pot include registre publice, cum ar fi cele pentru proprietățile imobiliare (registrarul funciar);

- Probe de audit documentare create de terți și deținute de entitatea auditată; și
- Probe de audit documentare create și deținute de entitatea auditată.

Înregistrările și documentele constituie baza următoarelor proceduri de verificare pe care le-ați putea utiliza.

Calculul – constă în verificarea corectitudinii aritmetice a documentelor-sursă și a înregistrărilor contabile sau în efectuarea unor calcule independente. Un exemplu este verificarea corectitudinii calculelor pe factura unui furnizor.

Reefectuarea – implică repetarea, în întregime sau parțial, a aceluiași proceduri efectuate de entitatea auditată. Un exemplu este compararea cantităților înscrise în factura unui furnizor cu cantitățile indicate în documentele de primire.

Comparația – aceasta implică compararea caracteristicilor asemănătoare a două sau mai multor surse de informații. Un exemplu este compararea unor standarde, precum regulamentele și obligațiile contractuale, cu realitatea, așa precum reiese din documentele justificative.

Scanarea vizuală – aceasta implică studierea documentelor, atenția fiind orientată la orice probe care indică ceva neobișnuit sau suspect. Un exemplu sunt: inspectarea plăților cu scopul identificării unor sume exagerate; inspectarea documentației de licitație în scopul identificării unor posibile nereguli la selectarea unei companii de construcții (într-un audit de conformitate).

Confirmarea (vouching) – aceasta implică examinarea dovezilor scrise care justifică sumele raportate finale. Un exemplu este confirmarea (prin intermediul rapoartelor supraveghetorilor) a ratelor plătite executanților de lucrări contractați de entitatea auditată.

Urmărirea – constă în urmărirea unui proces în înregistrările contabile și urmărirea documentației privind tranzacțiile specifice. Un exemplu ar fi urmărirea primirii mărfurilor, corelarea acestora cu comenzile și facturile, precum și găsirea sumelor în registre.

2.2.7.3 Confirmări din partea terților

Acest tip de probe este unul esențial, deoarece părțile terțe (în mod normal) ar fi independente, deși trebuie să fiți foarte atenți la aspectele care ar putea demonstra o relație mai apropiată decât ar trebui să fie între o parte terță și entitatea auditată.

Exemple de astfel de confirmări ar fi:

- *confirmări ale creanțelor și datoriilor;*
- *confirmări bancare.*

Confirmări ale creanțelor și datoriilor

Este în interesul auditorilor să ia măsuri dacă soldul din bilanțul entității auditate este mai mare decât cred auditorii că ar fi corect. Există două tipuri de confirmări:

- *Negativ: este necesar ca cei care au creanțe să reacționeze doar dacă nu sunt de acord (să infirme); și*

- *Pozitiv: este necesar ca cei care au creanțe să confirme declarațiile debitorului indiferent dacă sunt de acord sau nu. Dacă sunt corecte, este necesară o confirmare pozitivă, iar dacă nu sunt corecte: obiecțiile trebuie să fie exprimate clar.*

Confirmările sunt valabile doar dacă puteți să verificați că declarațiile soldurilor de creanțe au fost transmise la adresa corectă a terțului care are creanțe și că acestea au fost transmise ulterior înapoi. Ca și instrument de audit, confirmările sunt destul de scumpe, mai ales dacă vorbim de tipul „pozitiv” de confirmare. Din acest motiv, ar trebui să se recurgă la acest instrument **în mod selectiv**.

Această abordare poate fi aplicată și în cazul datoriilor. Este, de asemenea, în interesul auditorilor să confirme că sumele datorate sunt corect reflectate în înregistrările contabile.

Confirmări bancare

Confirmările bancare sunt declarații ale băncii cu privire la relațiile sale financiare cu entitatea auditată. Acestea includ confirmarea soldului bancar. Cu toate acestea, nu se limitează doar la aceasta, ci mai include și

- Credite;
- Garanții;
- Semnatari autorizați;
- Credite ipotecare, drepturi de proprietate restricționate etc.

Acest instrument de audit este foarte eficace, deoarece băncile se bucură de încrederea societății și, așadar, au un interes puternic de a se asigura că confirmările sunt cât mai corecte și complete posibil.

Examinarea unor recepționări ulterioare de numerar

Aceasta include determinarea existenței activelor la un moment dat, apreciind dacă aceste active au fost transferate la active cu o lichiditate ulterioară mai mare și dacă în cele din urmă s-au materializat ca numerar sau echivalente de numerar.

Astfel, se va testa nu doar corectitudinea și existența tranzacțiilor, dar și felul în care au fost evaluate acestea.

Anexa nr.17 oferă un exemplu de scrisoare de confirmare.

2.2.8 Eșantionarea (SIA 530)

„Eșantionarea în audit” implică proceduri de audit prin intermediul cărora se selectează mai puțin de 100% din totalitatea elementelor dintr-o clasă de tranzacții sau de solduri în așa fel încât toate unitățile de eșantionare să aibă șanse egale de a fi selectate. Aceasta va permite auditorilor să obțină și să evalueze probe de audit cu privire la unele caracteristici ale

elementelor selectate pentru a forma sau a fi de ajutor în formarea unei concluzii referitoare la populația din care a fost prelevat eșantionul.

La stabilirea dimensiunii și structurii oricărui eșantion, auditorii ar trebui:

- să identifice obiectivele specifice de atins;
- să cunoască precis caracterul populației; și
- să identifice cele mai potrivite metode de eșantionare și de selectare.

2.2.8.1 Tipurile de eșantionare

„Eșantionarea în audit poate avea loc utilizând metode de eșantionare fie **statistice**, fie **nestatistice**.” (SIA 530)

Utilizând raționamentul profesional, auditorul va decide ce metodă anume să utilizeze – statistică sau nestatistică. Dimensiunea eșantionului, însă, nu este un criteriu valabil care poate servi la diferențierea acestor două metode. (SIA 530)

„**Metoda statistică de eșantionare**” – orice abordare de eșantionare care are următoarele caracteristici:

- selectarea aleatorie a elementelor eșantionului (eșantion nepărtinitor);
- selecția sistematică; și
- eșantionarea unităților monetare (MUS).

Eșantionarea aleatorie – principalele caracteristici ale eșantionării aleatorii simple este că fiecare tranzacție are șanse egale de a fi selectată și inclusă în eșantion. O tranzacție de mare valoare are la fel de multe șanse să fie selectată ca și una de mică valoare, iar una cu grad scăzut de risc are la fel de multe șanse să fie selectată ca și o tranzacție cu grad înalt de risc.

Eșantionul se selectează cu ajutorul unui program informatic sau al tabelor de numere aleatorii.

Selectarea sistematică – eșantionarea aleatorie stratificată reprezintă o extindere a eșantionării aleatorii simple, în care populația este divizată, mai întâi, în straturi, fiecare strat fiind omogen din punctul de vedere al valorii și riscului. Eșantionarea se efectuează separat la nivel de fiecare strat, dar mai intens în unele straturi decât în altele.

Obiectivul stratificării este acela de a concentra o activitate de audit mai mare asupra zonelor care prezintă un risc mai mare de denaturare semnificativă.

Eșantionarea unităților monetare (MUS) – metodă de eșantionare statistică care presupune că o tranzacție de mare valoare are mai multe șanse să apară în eșantion decât una de mică valoare.

În audit se utilizează multe variante ale MUS. MUS se utilizează mai frecvent decât eșantionarea aleatorie, deoarece, de regulă, este mai eficientă în sensul că marjele de

incertitudine ale estimărilor de eroare sunt, în general, mai mici când se utilizează MUS decât când se lucrează cu un eșantion selectat aleatoriu, dar de aceeași dimensiune.

Avantajul acestei metode este acela că eforturile de audit sunt îndreptate spre elemente de mare valoare și pot determina dimensiuni mai mici ale eșantionului.

Eșantionarea nestatistică

- *Selectare întâmplătoare;*
- *Selectare în bloc.*

Selectarea întâmplătoare presupune selectarea eșantionului fără a respecta o oarecare tehnică structurată. Auditorii trebuie să fie atenți să evite orice atitudine părtinitoare (cum ar fi evitarea primei sau ultimei înregistrări de pe fiecare pagină a registrului), mai ales cea conștientă (cum ar fi evitarea elementelor dificil de localizat).

Selectarea în bloc constă în selectarea „en bloc” a tranzacțiilor sau elementelor adiacente.

Conform tehnicii de selectare în bloc, auditorul aplică proceduri asupra elementelor care apar toate în același bloc de timp sau secvență. Un exemplu de selectare în bloc poate fi testarea sumelor primite din încasările lunii septembrie.

„**Selectarea bazată pe raționamentul profesional**” poate fi utilizată atunci când nu doriți să selectați aleatoriu elementele, ci doriți să vă orientați pe elementele specifice ale unei populații, pe baza unor factori, cum ar fi cunoașterea operațiunilor entității auditate, evaluarea preliminară a riscurilor inerente și de control și trăsăturile caracteristice ale populației vizate. În acest manual, când se menționează eșantionarea, se poate avea în vedere oricare dintre tipurile de eșantionare.

Alte definiții referitoare la eșantionare sunt următoarele:

„**Eroare**” – abateri de la procedurile de control intern la efectuarea testelor activităților de control sau abateri de la obiectivele de audit (denaturări) la efectuarea procedurilor de fond.

„**Eroare tolerabilă**” – eroarea maximă per populație pe care auditorul este dispus să o accepte.

„**Populație**” – întregul set de date din care este selectat un eșantion și pe marginea căruia auditorul dorește să-și formuleze concluziile. De exemplu, toate elementele dintr-un sold sau o clasă de tranzacții constituie o populație. O populație poate fi împărțită în subpopulații, dacă este necesar, fiecare fiind examinată separat. Acest lucru se poate dovedi necesar în situațiile în care fiecare subpopulație este supusă unor condiții diferite în ceea ce privește influențele externe și controlul intern.

„**Riscul de eșantionare**” – riscul ca, în baza unui eșantion, concluzia auditorului să fie diferită de concluzia la care s-ar fi ajuns dacă întreaga populație ar fi fost supusă aceleiași proceduri de audit.

„**Riscul independent de eșantionare**” – riscul ca auditorul să ajungă la o concluzie eronată din orice motiv ce nu are de-a face cu riscul de eșantionare (proceduri de audit necorespunzătoare, interpretarea greșită a probelor de audit și nerecunoașterea denaturărilor sau abaterilor).

„**Stratificare**” – procesul de divizare a populației în subpopulații, fiecare dintre acestea fiind un grup de unități de eșantionare care prezintă caracteristici similare (adesea – valoarea monetară).

„**Unitate de eșantionare**” – elementele individuale care constituie o populație, spre exemplu: controalele enumerate la depunerile pentru un depozit, foile de vărsământ, intrările de credit de pe extrasele bancare, facturile sau soldurile debitorilor/creanțelor sau o unitate monetară.

Eșantionarea statistică și selectarea bazată pe raționament: o analiză mai aprofundată

Eșantionarea statistică este de preferat în situațiile în care populația constă din mai multe elemente de aproximativ aceeași dimensiune. Un bun exemplu este reprezentat de cheltuielile de salarizare. Prin selectarea aleatorie, toate unitățile de eșantionare au șansa de a fi selectate. Aceasta va permite auditorilor să obțină și să evalueze probe de audit cu privire la unele caracteristici ale elementelor selectate pentru a forma sau a fi de ajutor în formarea unei concluzii referitoare la întreaga populație din care a fost prelevat eșantionul.

Selectarea bazată pe raționamentul profesional poate fi utilizată atunci când selecția elemente specifice ale unei populații, pe baza unor factori, cum ar fi cunoașterea operațiunilor entității auditate, evaluarea preliminară a riscurilor inerente și de control și trăsăturile caracteristice ale populației vizate. Elementele specifice selectate (Paragraful A54 al SIA 500) ar putea include:

- **elemente de valoare mare sau elemente principale.** După cum s-a menționat și la secțiunea 2.2.5, auditorul poate decide să selecteze elemente specifice din interiorul unei populații, deoarece valoarea acestora este mare sau acestea au alte caracteristici specifice (de exemplu, sunt suspicioase, neobișnuite, sunt expuse riscului în mod particular, sau la care, în trecut, s-au depistat erori). Un bun exemplu este selectarea elementelor de valoare mare pentru inventariere;
- **toate elementele care depășesc o anumită sumă.** Auditorul poate decide să examineze elementele ale căror valori înregistrate depășesc o anumită sumă astfel încât să verifice o proporție mare din suma totală a claselor de tranzacții sau soldurilor. Un exemplu bun este selectarea cheltuielilor de achiziții, care fac obiectul unor reglementări specifice privind achizițiile, de la anumită sumă.

Selectarea bazată pe raționament poate fi un mijloc eficient de obținere a probelor de audit, mai ales atunci când populația constă din câteva sume relativ mari și multe sume relativ mici. În așa cazuri, se recomandă selectarea celor mai mari sume, deoarece aceasta vă va permite să evaluați dacă vreo denaturare semnificativă ar putea exista în rapoartele financiare.

2.8.1.1. Eșantionarea în metodologia aprobată de Curtea de Conturi

Curtea de Conturi nu dispune la moment de instrumente de efectuare a eșantionării prin metode statistice. Astfel, la aplicarea eșantionării, se utilizează **metode nestatistice**, și anume, metoda selectării întâmplătoare. Auditorul trebuie să selecteze elementele care vor face parte din eșantion, având așteptarea că toate unitățile de eșantionare din populație au șanse egale de a fi selectate.

Este important ca eșantionul să fie calculat pentru întregul an și să fie *unul reprezentativ*.

Eșantionul trebuie să includă tranzacții:

- de diferite valori (nu doar tranzacții de valoare mare);
- pentru diferite tipuri de cheltuieli dintr-un domeniu de audit (plăți salariale pentru diferite categorii de salariați);
- pentru zone geografice diferite (eșantionul trebuie să includă entitățile din subordine și să nu se concentreze doar asupra Aparatului central);
- răspândite pe întreaga perioadă de timp acoperită de rapoartele financiare.

Calculatorul standard de calcul al dimensiunii eșantionului determină numărul unităților de eșantionare din populația supusă testării (acesta este aplicat pentru a substitui lipsa unui instrument de eșantionare statistică). Auditorul trebuie să testeze eșantionul calculat pentru a asigura nivelul minim de teste de audit necesare, astfel încât să fie justificată concluzia auditorului pe care se bazează opinia de audit.

Există mai multe opțiuni în selectarea unităților de eșantionare pentru testare. Argumentarea abordării selectate trebuie documentată.

- *Selectarea tuturor elementelor din populație:* auditorul poate decide că va fi cel mai adecvat să examineze întreaga populație de elemente care alcătuiesc o clasă de tranzacții sau de solduri ale conturilor. Examinarea 100% poate fi adecvată atunci când, de exemplu, populația este constituită dintr-un număr mic de elemente.
- *Selectarea elementelor specifice unei populații:* auditorul poate decide să selecteze doar anumite elemente din cadrul unei populații. Factorii relevanți pentru luarea acestei decizii sunt: înțelegerea entității de către auditor, riscurile evaluate de denaturare semnificativă și caracteristicile populației testate.

Selecția făcută trebuie să reflecte obligatoriu un eșantion reprezentativ al populației, pentru a permite tragerea concluziilor referitor la întreaga populație pe baza testării unui eșantion extras din aceasta.

Elementele specifice selectate pot include:

- *elemente cu valoare mare*, de exemplu, elemente peste pragul de semnificație, sau
- *elemente-cheie*, care pot fi elementele suspicioase, neobișnuite, predispuse în mod special la risc sau care au înregistrat erori în trecut.

Odată cu selectarea și testarea elementelor cu valoare mare, peste pragul de semnificație, dintr-un domeniu de audit se micșorează valoarea populației rămase, iar în rezultat ne așteptăm la micșorarea dimensiunii eșantionului pentru populația supusă testării.

Rețineți:

- dacă calculatorul standard stabilește dimensiunea eșantionului de un număr mai mic de 5 unități de eșantionare, auditorul va testa 5 unități de eșantionare (cu excepția cazului în care populația are mai puțin de 5 elemente);
- dacă numărul unităților dintr-o populație este mai mic decât numărul unităților unui eșantion, se va testa întreaga populație. Precum este menționat mai sus, pentru populațiile mici, nu este relevant să se aplice eșantionarea;
- auditorul poate modifica dimensiunea unui eșantion calculat și poate hotărî să diminueze amploarea procedurilor de fond planificate în cazul în care, după testarea a 50% din eșantion, nu a fost detectată nicio eroare. Această excepție poate fi aplicată numai în cadrul **eșantioanelor** foarte mari (aproximativ 100 de elemente și mai mult) în cazul în care natura tranzacțiilor este de așa natură, încât există argumentul că este puțin probabil ca testele suplimentare să identifice alte erori. Această decizie, de asemenea, trebuie să fie argumentată și documentată pentru a demonstra că nu există niciun risc pentru corectitudinea opiniei de audit. Totodată, argumentarea acestei abordări trebuie să fie coordonată cu Direcția metodologie;
- dacă valoarea totală a erorilor identificate în eșantion este aproape de valoarea materialității, ar putea fi nevoie să fie efectuate teste suplimentare, pentru a ne asigura că valoarea totală a erorilor din populație (inclusiv cea rămasă neidentificată de către noi) nu este semnificativă.

2.2.8.2 Abordarea generală față de eșantionare**Conceptul, dimensiunea și selectarea eșantionului de elemente pentru testare**

Când vă planificați activitatea de eșantionare, trebuie să urmați pașii următori:

A. Concepeți testul

Trebuie să elaborați un program de teste pentru toate categoriile de cheltuieli. În fiecare program trebuie:

1. să stabilim obiectivul testului. Obiectivul este de a vă concentra pe procedurile de fond, dar ar putea fi vorba și de efectuarea unor teste de conformitate (în cazul efectuării unui audit de conformitate asociat auditului financiar, în conformitate cu SIA 400);
2. să ne exprimăm foarte clar în privința celor ce urmează a fi făcute – descrieți probele documentare care trebuie examinate, procedurile care vor fi verificate;
3. să specificăm numărul tranzacțiilor care trebuie testate; și
4. să definim ce anume se va considera că este o eroare. O eroare este o tranzacție care nu este în conformitate cu un obiectiv de audit corelat cu o afirmație (abordată prin corelarea testelor cu afirmațiile).

B. Determinați dimensiunea eșantionului pentru categoriile de cheltuieli

Dimensiunea eșantionului trebuie calculată prin identificarea, mai întâi, a principalelor elemente ce se vor testa separat:

- **Principalele elemente:**
 - a. depășesc pragul general de semnificație (sau, în cazurile în care calculele s-au făcut utilizând tehnici MUS – elemente ce depășesc intervalul mediu de eșantionare);
 - b. sunt neobișnuite; și
 - c. riscul inerent este mare.

Apoi, eșantionul se selectează utilizând abordarea descrisă în **Anexa nr. 18**. Întrucât dimensiunile eșantionului se selectează, în prezent, fără utilizarea MUS, acestea ar trebui să fie mărite cu 10%.

C. Evaluată erorile descoperite în timpul eșantionării

Trebuie să documentați toate erorile descoperite pe parcursul testării și să luați în considerare semnificația acestor erori în raport cu rapoartele financiare. În funcție de cât de mari sunt erorile și de tipul lor, ați putea lua decizia să extindeți activitatea de audit.

2.2.9 Evaluarea erorilor (SIA 450)

Conform eșantionării aleatorii simple care se utilizează la CCRM, eroarea potențială se estimează prin extrapolare: eroarea găsită în eșantionul x valoarea populației / valoarea eșantionului. Pe măsură ce abordarea de audit va evolua la CCRM, ne vom aștepta la o abordare mai „statistică” pentru analiza erorilor.

2.2.9.1 Eroare sau incertitudine

Există deosebire dintre eroare și incertitudine.

Eroare – atunci când auditorul constată:

- erori aritmetice sau greșeli în scris comise în documentele primare, registrele de evidență și alte date contabile;
- neglijarea sau interpretarea greșită a faptelor ce țin de activitatea economico-financiară a agentului economic;
- aplicarea incorectă a politicii de contabilitate.

O eroare cunoscută este definită drept o discrepanță dintre valoarea contabilă și valoarea auditată, unde:

- valoarea contabilă – valoarea care este înregistrată în evidența clientului, parte din rapoartele financiare;
- valoarea auditată – suma sub care auditorul consideră că ar trebui înregistrată această tranzacție sau sold.

Erorile contabile pot apărea din cauza mai multor factori și pot proveni din exercițiul financiar curent sau din cele anterioare.

Aceste erori pot fi semnificative sau nesemnificative și trebuie corectate în conformitate cu legislația în vigoare.

Incertitudine - atunci când la auditarea unui domeniu sau a unei tranzacții auditorul nu poate colecta probe suficiente și adecvate pentru a aborda o anumită afirmație. Este necesar să manifeste raționamentul profesional în luarea în considerare a alegerii unei alte abordări de audit decât cea planificată.

De exemplu, atunci când un activ nu este susținut de o evaluare, se poate obține o evaluare „aproximativă” pe baza costurilor investițiilor de capital sau a evaluării declarate pentru un activ similar.

Notă: această abordare este aplicată pentru a determina dacă există riscul unei erori materiale. Nu este de așteptat ca această abordare alternativă să conducă la o evaluare „corectă”.

La fel ca în cazul erorii, incertitudinea afectează o anumită declarație a managementului privind prezentarea reală și fidelă a rapoartelor financiare.

2.2.9.2 Erorile: se corectează sau nu?

Dacă ați concluzionat că proiectul raportului financiar nu oferă o imagine fidelă a conturilor înregistrate, puteți solicita responsabilului să facă corectări. Procedând astfel, nu trebuie să considerați această prezentare incorectă (corectată) drept o eroare, deși va trebui să o menționați în raportul de audit. **Notă:** În majoritatea cazurilor, dacă a fost vorba de o eroare la nivel de Regularitate – aceasta nu poate fi corectată deja, însă erorile de Calcul sau de Evaluare – adesea pot.

Când evaluați rezultatele activităților întreprinse, trebuie să apreciați ce efecte au asupra opiniei dumneavoastră de audit. Va trebui, mai ales, să apreciați dacă erorile necorectate agregate – calitative și cantitative – care au fost identificate pe parcursul misiunii de audit, sunt semnificative sau nu (sau dacă depășesc eroarea tolerabilă).

Erorile necorectate agregate reprezintă suma erorilor neajustate constatate prin alte metode de audit decât cele statistice.

2.2.9.3 Erori: sistematice sau întâmplătoare?

La evaluarea erorilor, ar trebui să se deosebească erorile întâmplătoare de cele sistematice. O eroare întâmplătoare este o eroare a cărei apariție nu este sistematică. O eroare sistematică, pe de altă parte, poate fi recunoscută în baza unui model sistematic. Un exemplu ar putea fi facturile false primite de la același prestator sau un număr de plăți neregulamentare făcute de aceeași persoană.

Deosebirea între aceste tipuri de erori are o importanță crucială în analizarea erorilor. Deciziile privind măsura în care dimensiunile eșantioanelor ar trebui mărite drept reacție la erorile detectate vor fi influențate de cunoștințele dumneavoastră despre entitatea auditată și, în special, de cum veți evalua dumneavoastră probabilitatea că un eșantion mai mare va produce rezultate semnificativ diferite de cele produse de eșantionul deja examinat.

Exemplul 1

Materialitatea este de 200 000 lei – 1% dintr-o bază de materialitate de 20,0 mil. lei. Materialitatea funcțională este de 162 000 lei.

Valoarea la „Servicii” se ridică la suma de 5,0 mil. lei.

Eșantionul constă din 69 de elemente, valoarea totală ridicându-se la 690 000 lei.

Respectiv, valoarea medie a unei unități din eșantion = 10 000 lei.

Singurele erori financiare identificate în audit se referă la servicii, și acestea cuprind:

O sumă mare, și anume - o supraplată de 50 000 lei.

Diverse erori de supraplată, egale cu 6 000 lei.

Extrapolare aproximativă — $56\,000 \times 5\,000\,000 / 690\,000 = 406\,000$ lei.

*Aceasta ne **sugerează** că eroarea este una semnificativă.*

*Cu toate acestea, o analiză mai aprofundată a plăților excedentare de 50 000 lei scoate la iveală faptul că aceasta a avut loc din cauza interpretării greșite a unei condiții contractuale specifice. O revizuire a contractelor similare a confirmat faptul că această eroare **nu a** fost repetată în cazul altor contracte. Așadar, nu vom extrapola eroarea.*

Prin urmare, extrapolarea noastră revizuită ar arăta în felul următor:

$50\,000 + (6\,000 \times 5\,000\,000 / 690\,000) = 93\,000$ lei.

*Aceasta ne **sugerează** că eroarea nu este una semnificativă.*

În acest exemplu, nu mai sunt necesare oarecare alte acțiuni ulterioare.

Exemplul 2

Materialitatea este de 200 000 lei – 1% dintr-o bază de materialitate de 20,0 mil. lei. Materialitatea funcțională este de 162 000 lei.

Valoarea la „Servicii” se ridică la suma de 5,0 mil. lei.

Eșantionul constă din 69 de elemente, valoarea totală ridicându-se la 690 000 lei.

Singurele erori financiare identificate în audit se referă la servicii, și acestea cuprind:

Diverse erori egale cu supraplata a 30 000 lei.

Extrapolare aproximativă — $30\,000 \times 5\,000\,000 / 690\,000 = 217\,000$ lei.

*Aceasta ne **sugerează** că eroarea este una semnificativă.*

În cazul în care nu am reușit să găsim printre erorile identificate erori făcute din întâmplare, ar trebui, în primul rând, să mărim eșantionul pentru a confirma dacă am selectat un eșantion reprezentativ sau nu. Ar fi necesar un eșantion mai mare pentru a reduce eroarea identificată la un nivel sub pragul de semnificație (materialitate), dar asta în cazul în care nu s-au mai identificat alte erori.

Presupunând că valoarea medie a eșantionului rămâne neschimbată, mărirea eșantionului ar avea loc, după cum urmează:

$$\text{Eșantion} = 217\ 000 / 199\ 000 \times 69 = 76 \text{ (valoarea } 760\ 000 \text{ lei)}.$$

Și, prin urmare, dacă nu sunt alte erori:

$$\text{Extrapolare aproximativă} — 30\ 000 \times 5\ 000\ 000 / 760\ 000 = 197\ 000 \text{ lei}.$$

Această valoare este sub pragul de semnificație, **DAR** doar abia. De fapt, echipa de audit ar putea să opteze pentru o atitudine prudentă și să mărească eșantionul în funcție de materialitatea funcțională.

$$\text{Eșantion revizuit} = \text{materialitatea} / \text{materialitatea funcțională} \times \text{eșantion} = 200\ 000 / 162\ 000 \times 76 = 93.$$

Presupunând că valoarea medie a eșantionului este aceeași, și alte erori n-au mai fost găsite, rezultatul ar fi:

$$\text{Extrapolare aproximativă} — 30\ 000 \times 5\ 000\ 000 / 930\ 000 = 161\ 000 \text{ lei}.$$

Aceasta ne **sugerează** că eroarea nu este una semnificativă.

În acest exemplu, nu mai sunt necesare oarecare alte acțiuni ulterioare.

Aceste exemple sunt simpliste. **Mesajul esențial este acela că trebuie să evaluăm și să înțelegem cauza erorilor financiare identificate, pentru ca să putem înțelege potențialul impact al acestora asupra opiniei de audit. Dacă descoperim o eroare potențial semnificativă, am da posibilitate conducerii să analizeze motivele pentru care baza erorii semnifictive calculate nu poate fi justificată pentru întreaga populație. O astfel de discuție joacă un rol principal în raționalizarea potențialului de eroare semnificativă.** Toate erorile materiale potențiale trebuie discutate cu Departamentul Metodologie, pentru a asigura coerența abordării între echipe.

2.2.9.4 Agregarea erorilor și a incertitudinilor

În realitate, constatările de audit s-ar putea să fie mai complicate decât cele sugerate în secțiunea anterioară. La agregarea erorilor, trebuie să faceți o distincție între eșantionarea

statistică și alte metode de audit. Eșantionarea statistică are ca rezultat extrapolarea erorilor constatate. Erorile ce se identifică în urma altor metode de audit pot fi agregate fără extrapolare.

Atenție!!! Deoarece metodologia aprobată de CCRM include metoda nestatistică de eșantionare, erorile identificate vor fi agregate fără extrapolare.

Cu toate acestea - așa cum s-a menționat mai sus, necesitatea reevaluării nivelului de testare necesar înainte de a ajunge la concluzia asupra nivelurilor de eroare este o cerință esențială impusă echipelor de audit.

Erorile trebuie să fie agregate cu valori absolute, ca în exemplul de mai jos.

În cazul în care nu a fost înregistrată o achiziție de 1 000 000 lei, valoarea achizițiilor este subevaluată cu această sumă.

În cazul în care o achiziție de 1 000 000 lei a fost înregistrată într-un registru de achiziții în luna decembrie a anului auditat, în timp ce ar fi trebuit să fie înregistrată în luna ianuarie a anului următor, valoarea înregistrată a achizițiilor anului auditat este supraevaluată cu această sumă.

În cazul în care s-a acordat o subvenție de 500 000 lei, care, însă, nu întrunește criteriile stabilite, valoarea totală înregistrată a subvențiilor include o neregularitate egală cu această sumă.

Când agregați, trebuie să utilizați sume absolute. Așadar, suma relevantă ce se va contrapune cu pragul de semnificație este de 2 500 000 lei.

Deosebim:

- **agregarea erorilor la nivel de linie a raportului financiar**, unde dacă a fost constatăată atât supraevaluarea unei grupe de conturi, cât și subevaluarea acesteia, atunci aceste erori pot fi compensate, deoarece afectează aceleași elemente ale rapoartelor financiare. În rezultat, se obține valoarea netă a erorii.

De exemplu, a fost identificată subevaluarea grupei de conturi 311 „Clădiri” cu 3,0 mil. lei și supraevaluarea grupei de conturi 311 „Clădiri” - cu 2,0 mil. lei. Astfel, va fi calculată valoarea netă a erorii grupei de conturi 311 „Clădiri”, care va constitui subevaluarea grupei de conturi cu 1,0 mil. lei.

- **agregarea totală a erorilor** între grupele de conturi ale rapoartelor financiare, unde auditorul însumează valorile erorilor de subevaluare cu valorile erorilor de supraevaluare, pentru a obține eroarea agregată totală a rapoartelor financiare.

Exemplul din această secțiune subliniază necesitatea de a consolida valorile absolute ale erorilor identificate.

Cu toate acestea, trebuie să luăm în considerare și raportarea erorilor mari identificate la nivel de linie, așa cum este expus detaliat mai sus. Este posibil ca impactul asupra rapoartelor financiare să nu fie semnificativ, dar este important să putem raporta erorile subiacente conducerii entității.

În cazul în care o problemă afectează atât bilanțul contabil, cât și cheltuielile (de exemplu, faptul că nu s-a calculat uzura), eroarea identificată ar trebui să fie înregistrată ca și eroare atât în bilanțul contabil, cât și în raportul cheltuielilor. Totalul erorilor va indica dacă există denaturare semnificativă sau nu. Totuși, este posibil să existe denaturare semnificativă doar la nivel de bilanț contabil, nu și la nivel de raport de cheltuieli, și viceversa. Astfel, este important ca eroarea să fie înregistrată în ambele locuri, pentru a putea evalua corect dacă există denaturare semnificativă sau nu.

Exemplu de agregare a erorilor este prezentat în *Anexa nr.19*.

2.2.9.4 Contrapunerea erorilor și incertitudinilor agregate cu pragul de semnificație

Erori și incertitudini cantitative

După ce ați finalizat activitatea de audit și ați agregat toate erorile găsite, trebuie să contrapuneți totalul cu pragul de semnificație. Rezultatul acestei contrapunerii va determina, în cadrul unui audit financiar, ce fel de opinie de audit va fi emisă. Atunci când valoarea totală a erorilor nu depășește pragul de semnificație, în opinie se va indica că rapoartele financiare oferă o imagine reală și fidelă a situației patrimoniale și financiare a entității auditate.

Erori minore

În cadrul auditului se pot identifica erori care au valoarea ne semnificativă (vădit minoră), și anume, valoarea acestora este un procent mic din materialitate (de obicei 1% din valoarea materialității). Acestea nu necesită a fi agregate, întrucât nu ne putem aștepta că vor avea un efect semnificativ asupra rapoartelor financiare.

Dar având în vedere situația actuală a finanțelor din sectorul public al Republicii Moldova, CCRM a hotărât prezentarea acestora pentru a promova și mai mult îmbunătățiri la capitolul contabilitate, deși acestea nu se vor raporta în raportul de audit și în scrisoarea către conducere.

Erori calitative

Aspectele calitative ale materialității joacă, în general, un rol mai important în sectorul public decât în alte tipuri de entități. Evaluarea materialității și luarea în considerare a sensibilității și a altor factori calitativi într-o anumită misiune de audit sunt aspecte în privința cărora auditorul ia decizii bazându-se pe raționamentul său profesional. Astfel, pe lângă materialitatea prin valoare, echipa de audit ar trebui să privească erorile și prin prisma naturii și contextului lor. Erorile din ultimele două categorii menționate nu trebuie neapărat să fie semnificative prin valoare, pentru a fi tratate cu atenție deosebită în raportul de audit, și se referă la elemente care prezintă un interes specific pentru utilizatorii rapoartelor financiare.

De exemplu, în cazul unui furt sau al unei fraude (materialitate prin natură), este important să aflați dacă conducerea a recunoscut importanța problemei și a întreprins acțiuni corective și preventive. Dacă conducerea nu a luat nicio măsură, atunci CCRM ar trebui să comenteze cazul în raportul său. Dacă conducerea a luat măsuri, oricum puteți descrie problema în raportul dumneavoastră de audit în funcție de răspunsul oferit, dar contextul va fi clar diferit.

Atunci când entitatea auditată a făcut erori repetate în ceea ce privește executarea unui domeniu de politici sensibil din punct de vedere politic (semnificativ prin context), acest lucru va necesita, de asemenea, tratare separată în raportul de audit.

2.2.10 Procedurile analitice de fond (SIA 520)

SIA 520 specifică că procedurile analitice presupun analiza relațiilor:

- între diferite elemente de date financiare sau între elementele de date financiare și nefinanciare care derivă din aceeași perioadă;
- între informațiile financiare care derivă din perioade diferite sau entități diferite; și
- pentru a identifica consecvențe, modele precise sau fluctuații semnificative și relații neobișnuite, precum și rezultatele studierii acestora.

Tipurile de proceduri analitice de fond includ:

- Estimări modelate elaborate de auditor (de exemplu, o estimare a cheltuielilor de amortizare pentru anul respectiv (model predictiv));
- Dovezi în calcule totale, adică că conturile teoretice (calculate, de exemplu, în baza unor informații independente) sunt suficient de asemănătoare cu valorile înregistrate/raportate, ca să însemne că puteți avea destul de multă încredere în fiabilitatea valorilor înregistrate (model comparativ).

Atunci când intenționați să aplicați proceduri analitice ca proceduri de fond, auditorii trebuie să ia în considerare o serie de factori, de exemplu:

- Măsura în care informațiile pot fi analizate, de exemplu, analiza analitică este mai eficientă atunci când este aplicată componentelor rapoartelor financiare, cum ar fi datorii, creanțe, costurile de personal, decât rapoartelor financiare ale entității auditate ca un tot întreg;
- Fiabilitatea datelor de bază care trebuie verificate; și
- Cunoștințele dumneavoastră despre entitatea auditată și înțelegerea dumneavoastră privind eficacitatea sistemelor de contabilitate și de control intern.

2.2.10.1 Considerente de regularitate referitoare la procedurile analitice

Este puțin probabil că doar prin proceduri analitice de fond se pot obține suficiente dovezi adecvate care să demonstreze regularitatea. Cu toate acestea, aceasta depinde de circumstanțele entității și de natura soldului examinat. În cazul în care se determină că prin procedurile analitice nu se va obține o asigurare în legătură cu afirmația de regularitate, vor fi necesare proceduri suplimentare pentru a dobândi această asigurare.

2.2.10.2 Procedurile analitice în executarea misiunii de audit

Modelul nostru de asigurare poate include proceduri analitice ca teste de fond. Într-o astfel de situație, putem să ne formăm o așteptare în baza:

- informațiilor comparabile pentru perioadele anterioare;
- rezultatelor anticipate ale entității – cum ar fi bugetele sau prognozele sau așteptările auditorului – cum ar fi o estimare a deprecierei;
- informațiilor unei entități similare, de exemplu, prin compararea nivelurilor costurilor la entități similare;
- relațiilor care ar fi de așteptat să se conformeze unui model previzibil bazat pe experiența entității – cum ar fi impozitul ca o proporție din costurile salariale; sau
- relațiilor dintre informațiile financiare și informațiile nefinanciare relevante – cum ar fi costurile salariale și numărul de angajați etc.

Procedurile analitice predictive (PAP) sunt teste de fond de la etapa de executare, atunci când în Modelul de asigurare este cerut factorul de asigurare 2 pentru procedurile de fond.

Notă: PAP nu pot fi utilizate pentru a furniza o parte din asigurarea necesară atunci când este necesar factorul de asigurare 3 din procedurile de fond.

Dacă se va opta pentru procedurile analitice predictive, și nu pentru teste de detaliu, atunci va fi necesară utilizarea și a datelor (surselor) independente, din altă parte decât Cartea mare. De exemplu, în cazul în care sunt utilizate PAP pentru salarizare, numărul de personal ar trebui să fie obținut de la Departamentul resurse umane, și costurile de personal - de la Departamentul finanțe.

Înainte de a implementa abordarea PAP, auditorul trebuie să efectueze o evaluare critică a tuturor factorilor, și anume:

- să aprecieze aplicabilitatea procedurilor analitice de fond;

Este oare cazul să se utilizeze proceduri analitice de fond?

Este oare aceasta o modalitate eficientă și eficientă de a obține asigurarea de audit?

- să analizeze calitatea datelor utilizate;

Sunt oare fiabile datele utilizate pentru procedurile analitice de fond?

Sunt datele relevante și destul de specifice pentru a putea face o prognoză fiabilă?

Sunt activitățile de control aferente datelor pe care le utilizăm destul de bune pentru a asigura plenitudinea și exactitatea acestora? Sau ar trebui oare să facem lucru suplimentar în legătură cu integritatea datelor? Sunt disponibile datele independente necesare?

- să formeze o așteptare / previziune.

Pentru a reduce riscul unei atitudini subiective a auditorului, ipotezele ar trebui să fie clar descrise și documentate atunci când se formează așteptările.

Atunci când vă puteți forma o așteptare fiabilă cu care să puteți compara sumele înregistrate, procedurile analitice de fond pot oferi suficiente probe adecvate de audit pentru o asigurare:

- de sine stătător, în privința afirmațiilor **neafectate de riscuri specifice**; sau
- în combinație cu teste ale activităților de control sau teste de detaliu **pentru riscurile**

specifice.

Procedurile analitice de fond implică formarea unei așteptări față de valoarea unui flux de venituri, tip de cheltuieli, sold la sfârșit de an sau față de prezentări, pe baza înțelegerii relațiilor plauzibile dintre datele financiare și cele nefinanciare. (Ref.: SIA 520 A1-A3). În cazul în care s-a format o așteptare cuvenită, va trebui:

- să identificați oarecare factori care ar putea determina o schimbare a sumei modelate (predictive);
- să ajustați suma modelată pentru a permite utilizarea acestor factori; și
- să comparați suma care urmează să fie audiată cu suma modelată ajustată.

În cazul în care rezultatele reale se încadrează într-o valoare tolerabilă conform așteptărilor, aceasta oferă nivelul planificat de asigurare de fond.

Se folosește conceptul diferenței tolerabile, deoarece este ireal să se aștepte ca procedurile analitice să prezică exact sumele financiare. Așadar, este necesară estimarea unor valori sau a intervalului în care acestea vor trebui să se încadreze. Pentru a asigura faptul că orice prejudecată a auditorului este limitată, valorile de așteptat (și/sau intervalul acestora) ar trebui estimate înainte de efectuarea procedurilor analitice.

Diferența dintre suma care urmează să fie audiată și suma modelată se consideră a fi semnificativă dacă aceasta depășește diferența tolerabilă. O diferență mai mică decât cea tolerabilă ar putea să fie, totuși, semnificativă dacă este valabilă vreuna dintre condițiile de mai jos:

- este doar marginal sub diferența tolerabilă;
- ar putea schimba un surplus într-un deficit, sau viceversa;
- ar putea duce la ajustări ale bugetului;
- este semnificativă în contextul comparării performanței cu o țintă (target).

Ar trebui mereu să țineți cont de măsura în care erorile din presupunerile sau variabilele care susțin modelarea pot explica diferențele semnificative. În cazul în care identificați astfel de erori sau omisiuni, s-ar putea să fie necesară revizuirea modelului de asigurare.

Ori de câte ori este posibil, auditorul ar trebui să compare datele raportate în rapoartele financiare cu aceleași date din rapoartele financiare pentru anul precedent și cu bugetul pentru anul în curs.

Când investigați diferențe semnificative, ar trebui, în primul rând, să cereți explicații în acest sens de la conducerea entității auditate. Explicațiile conducerii referitoare la diferențele semnificative ar trebui să fie cuantificate și documentate. Ulterior, ar trebui să comparați răspunsurile cu ceea ce cunoașteți dumneavoastră despre entitatea auditată și cu alte probe obținute pe parcursul misiunii de audit. Trebuie să vă asigurați că întreaga diferență dintre suma modelată și suma care urmează să fie audiată este investigată și explicată.

Dacă nu există o explicație adecvată pentru diferența identificată, ar trebui, de regulă, să presupuneți tranzacțiile unor teste de detaliu pentru a dobândi asigurarea necesară. Dacă procedura analitică rezultă în eșec, aceasta ar putea fi un indiciu al faptului că există o eroare semnificativă la nivel de bilanț, venituri sau de categorii de cheltuieli.

2.2.10.3 Revizuirea analitică la etapa finală a misiunii de audit

Procedurile analitice sunt metode adecvate de audit pentru a evalua dacă rapoartele financiare, în ansamblu, sunt în concordanță cu cunoștințele dumneavoastră despre activitățile entității auditate. **Ele trebuie repetate.** Acest lucru poate fi făcut de către șeful echipei de audit și de șeful Direcției, care-și poate asuma responsabilitatea profesională finală față de activitatea de audit efectuată de echipa de audit. Procedurile analitice utilizate la etapa finală sunt deseori aceleași ca și cele utilizate la etapa de planificare a misiunii de audit, **DOAR CĂ** datele sunt reevaluate pe baza rezultatelor misiunii de audit.

Când are loc această reevaluare, este important ca cel care evaluează să analizeze rapoartele financiare finale și să atragă atenția la:

- gradul de adecvare a probelor de audit referitoare la soldurile neobișnuite sau neașteptate identificate la etapa de planificare sau pe parcursul misiunii de audit;
- soldurile sau relațiile neobișnuite sau neașteptate care nu fuseseră identificate anterior; și
- dacă rapoartele financiare aferente anului curent sunt rezonabile în comparație cu cele din anul trecut.

Având în vedere cele expuse, evaluatorul trebuie să decidă dacă au fost obținute suficiente probe de audit pentru a susține opinia de audit cu privire la rapoartele financiare.

2.2.10.4 Nivelul de încredere în revizuirea analitică

Revizuirile analitice pot fi efectuate pentru a oferi asigurări atât asupra componentelor nesemnificative, cât și asupra celor semnificative. Testarea componentelor nesemnificative a fost abordată în secțiunea 2.2.3, prin comparare cu anul precedent. În cazurile în care sunt componente considerate semnificative, procedurile analitice de modelare se aplică cu privire la diferența tolerabilă, pentru a obține factorul de asigurare necesar și pentru a vă crea o așteptare cu privire la conturi pe baza mai multor factori.

Măsura în care auditorul poate avea încredere în rezultatele unei revizuirii analitice va fi determinată de următorii factori:

- Semnificația (materialitatea) elementelor vizate. De exemplu, atunci când anumite tipuri de tranzacții sunt semnificative, nu ar trebui să vă bazați doar pe revizuirea analitică la tragerea concluziilor. Va trebui să confirmați soliditatea datelor, de exemplu, prin efectuarea unor teste de detaliu minime. Oricum, v-ați putea baza, exclusiv, pe revizuirea analitică atunci când elementele vizate sunt nesemnificative.
- Alte proceduri de audit orientate spre aceleași obiective de audit. De exemplu, alte proceduri pe care le-ați efectuat analizând remunerarea muncii, cum ar fi examinarea numărului de salariați în raport cu cheltuielile de salarizare (confirmate prin date independente); și

- Precizia cu care pot fi prezise rezultatele așteptate ale revizurii analitice. De exemplu, v-ați aștepta, de obicei, la o mai mare consecvență atunci când comparați plăți recurente de la o perioadă la alta, decât atunci când comparați plăți care fluctuează mult, cum ar fi cheltuielile pentru proiecte de investiții capitale. În astfel de cazuri, este puțin probabilă implementarea reușită a unei proceduri analitice de modelare.

Echipa de audit ar trebui să evalueze fiabilitatea datelor utilizate pentru a-și forma așteptările, luând în considerare sursa, comparabilitatea, natura și relevanța informațiilor disponibile și activitățile de control referitoare la pregătirea lor. Factorii care urmează a fi luați în considerare:

- sursa informațiilor disponibile – de exemplu, informațiile pot fi mai fiabile atunci când sunt obținute din surse independente din afara entității auditate;
- comparabilitatea informațiilor disponibile – de exemplu, date economice generale, cum ar fi rata generală a inflației, pot să nu fie adecvate pentru un departament care se confruntă cu presiuni ale costurilor;
- caracterul și relevanța informațiilor disponibile – de exemplu, dacă bugetele au fost stabilite prin prisma rezultatelor care s-ar aștepta să se realizeze sau prin prisma unor obiective ce trebuie atinse;
- activități de control asupra pregătirii informațiilor menite să asigure plenitudinea, exactitatea și validitatea acestora – de exemplu, activități de control privind pregătirea, revizuirea și întreținerea bugetelor; și
- cunoștințe despre anul anterior – de exemplu, cunoașterea faptului că în anii anteriori au existat probleme la capitolul exactitatea unei surse de date.

De asemenea, s-ar putea să trebuiască să examinați activitățile de control existente, dacă există, referitoare la pregătirea informațiilor (financiare/nefinanciare) utilizate la aplicarea revizurii analitice. Atunci când astfel de activități de control se dovedesc a fi eficace, puteți avea încredere mai mare în fiabilitatea informațiilor și, prin urmare, în rezultatele revizurii analitice.

La obținerea asigurării pentru zone cu risc semnificativ, auditorul nu ar trebui să se bazeze doar pe proceduri analitice de fond pentru a obține asigurarea – oricare asigurare ar trebui să provină în baza activităților de control sau a testelor de detaliu.

2.2.10.5 Determinarea diferenței tolerabile

Echipa ar trebui să stabilească valoarea oricărei diferențe dintre valorile înregistrate și cele estimate, care este acceptabilă fără a necesita investigații suplimentare. Aceste diferențe, care nu necesită investigații suplimentare, sunt numite, terminologic, „diferențe tolerabile”.

Procedurile analitice de fond (PAF) cu factorul de asigurare de 2,0

$$\text{Diferența tolerabilă} = \text{Materialitatea} \times \sqrt{\frac{\text{Suma reală}}{\text{Baza materialității}}}$$

unde:

Materialitatea = nivelul materialității întregului raport financiar.

Suma reală = suma înregistrată care se auditează (adică cifra înregistrată în raportul financiar).

Baza materialității = valoarea utilizată pentru calcularea materialității, de exemplu, total cheltuieli.

Notă: Diferența tolerabilă ar trebui să fie întotdeauna limitată la 90% din valoarea materialității funcționale, pentru a asigura o abordare prudentă în analizarea potențialului de eroare.

A se vedea exemplul din **Anexa nr. 20**.

2.2.10.6 Investigarea rezultatelor procedurilor analitice de fond

Echipa ar trebui să compare suma înregistrată cu așteptarea pe care și-a creat-o.

Dacă:

- diferența dintre suma înregistrată și cea care era de așteptat se încadrează în limitele diferenței tolerabile; și
- nu există fluctuații sau n-au ieșit la iveală oarecare relații, în urma analizei, care să fie incompatibile cu alte probe de audit sau așteptări,

atunci PAF a oferit asigurare planificată.

Dacă:

- diferența dintre suma înregistrată și cea care era de așteptat este peste limitele diferenței tolerabile; sau
- echipa de audit a identificat fluctuații sau au ieșit la iveală oarecare relații, în urma analizei, care sunt incompatibile cu alte probe de audit sau așteptări,

atunci echipa de audit ar trebui să investigheze diferențele. Echipa de audit ar trebui:

- a) să întrebe conducerea despre motivele care au determinat diferențele respective și să obțină probe de audit adecvate și relevante pentru răspunsul oferit de conducere; și
- b) să implementeze alte proceduri de audit, în funcție de circumstanțe (SIA 520.7).

În cazul în care, în urma explicațiilor conducerii, devine clar faptul că mai există alți factori care trebuiau luați în considerare la formarea așteptărilor, de regulă, se revizuiesc așteptările și se evaluează apoi dacă aceste așteptări, revizuite deja, și suma înregistrată se încadrează în limitele diferenței tolerabile.

Probele care susțin așteptările noastre revizuite ar trebui să fie de o calitate echivalentă cu cele pentru așteptările noastre inițiale.

2.2.10.7 Formularea concluziilor în urma efectuării procedurilor analitice de fond

Dacă conducerea nu este capabilă să ofere explicații sau dacă explicațiile oferite însoțite de probe de audit relevante pentru răspunsul acesteia nu se consideră a fi adecvate, atunci echipa de audit ar trebui să analizeze dacă a fost identificată o denaturare.

Dacă nu considerați că există o denaturare, puteți concluziona că relația identificată nu reprezintă o bază adecvată pentru procedurile analitice de fond și că veți revizui abordarea planificată pentru a include proceduri de fond alternative.

2.2.11 Utilizarea activității unui expert din partea conducerii (SIA 500) și a unui expert din partea auditorului (SIA 620)

SIA 500 și SIA 620 ne vorbesc despre cerințele auditorului în privința încrederii pe care o poate avea în munca unui expert din partea conducerii și, respectiv, a unui expert din partea auditorului.

Expert al conducerii – o persoană fizică sau organizație ce posedă cunoștințe specializate într-un domeniu altul decât contabilitatea sau auditul, munca căruia, în domeniul respectiv, este utilizată de către entitatea auditată la elaborarea rapoartelor financiare.

Expert al auditorului – o persoană fizică sau organizație ce posedă cunoștințe specializate într-un domeniu altul decât contabilitatea sau auditul, munca căruia, în domeniul respectiv, este utilizată de către auditor pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate. Expertul auditorului ar putea fi unul intern (din cadrul instituției de audit), sau un expert extern.

Experții conducerii sunt angajați de entitatea auditată și includ, de exemplu, persoane fizice angajate ca să presteze servicii de evaluare a activelor. Expertul auditorului, invers, este angajat de echipa de audit și adesea solicitat pentru a oferi asistență specifică, de specialitate (de exemplu, pentru analizarea unei probleme complexe ce ține de respectarea normelor fiscale, pentru care sunt necesare abilități/cunoștințe de specialitate care nu sunt disponibile în cadrul echipei).

Deși CCRM nu se bazează, în prezent, pe activitatea experților conducerii sau pe cea a experților auditorului, acest lucru s-ar putea schimba în viitor. În cazul în care, însă, acest lucru ar fi posibil, echipa de audit trebuie „să câștige” dreptul de a se baza pe activitatea unui expert. Pentru aceasta, sunt necesare următoarele:

- echipa de audit trebuie să-și formeze o înțelegere despre caracterul, timpul necesar și volumul lucrului și să evalueze caracterul adecvat al procedurilor;
- trebuie să evaluezi abilitățile, capacitățile și imparțialitatea expertului; și
- trebuie să evaluezi cât de adecvată și corespunzătoare este munca expertului pentru a servi drept probe de audit.

În cazul în care expertul utilizează informațiile produse de entitate, auditorul va trebui să aprecieze dacă informațiile sunt suficient de fiabile pentru scopurile pe care le urmărește auditorul, inclusiv, dacă este necesar în circumstanțele respective:

- să obțină probe de audit referitoare la exactitatea și plenitudinea informațiilor; și

- să evalueze dacă informațiile sunt suficient de precise și detaliate pentru scopurile pe care le urmărește auditorul.

2.3 Gestionarea permanentă a misiunii de audit

Este important ca misiunea de audit să fie gestionată încontinuu pe măsura desfășurării ei. Nu ar trebui să se aștepte apropierea misiunii de final sau începerea scrierii raportului final, căci va fi prea târziu. Prin urmare, liderul echipei trebuie să se asigure că revizuieste cu regularitate progresul misiunii de audit pe măsură ce aceasta se desfășoară. Această activitatea implică evaluarea mai multor aspecte importante.

2.3.1 Raportarea către conducere în timpul desfășurării misiunii de audit (SIA 260)

Dacă este cazul, constatările semnificative ar trebui să fie raportate în timp util conducerii entității auditate pe parcursul misiunii, în loc să se aștepte până la sfârșitul acesteia. Uneori, aceste constatări semnificative pot viza o pierdere continuă de către entitate și, ca rezultat, va fi afectată punga publică. În astfel de situații, echipa de audit trebuie să raporteze conducerii situația cât mai repede posibil, astfel încât conducerea să poată lua măsuri corective prompte.

2.3.2 Evaluarea continuă a riscurilor

Misiunea de audit ar trebui, de asemenea, să fie monitorizată în permanență, pentru a vedea dacă au apărut riscuri noi și dacă cele identificate anterior s-au schimbat. Ar putea fi vorba, de exemplu, de probleme care n-au fost abordate în misiunea de audit la început, sau au avut loc oarecare schimbări semnificative care au afectat mediul în care activează entitatea auditată. În așa caz, s-ar putea să fie necesară schimbarea direcției misiunii. De asemenea, ar putea fi necesar să se solicite resurse suplimentare în unele cazuri, de exemplu – membri suplimentari în echipă, dacă se dovedește a fi necesar, sau competențe suplimentare, cum ar fi consultanți juridici sau specialiștii TI, în funcție de caz.

2.3.3 Gestionarea permanentă a resurselor de timp

Resursele trebuie, de asemenea, să fie monitorizate în mod regulat și structurat. Dacă așteptați până la finalizarea auditului ca să vă dați seama că au fost depășite aceste resurse, ar putea fi prea târziu de remediat situația. Liderul echipei de audit trebuie să urmărească cu regularitate zilele dedicate misiunii de audit, pentru a se asigura că sunt în concordanță cu cele planificate. Și nu doar acest lucru contează. Acesta trebuie și să coreleze zilele în care s-a desfășurat misiunea de audit cu progresul realizat. Nu este doar o chestiune de corelare a zilelor petrecute cu resursele de timp, ci și de asigurare a faptului că zilele lucrate sunt în concordanță cu etapa la care a ajuns auditul.

Gestionarea proactivă a resurselor va permite CCRM să verifice dacă resursele necesită a fi redistribuite din alte părți. De exemplu, dacă au apărut noi riscuri, s-ar putea să fie necesară o extindere a resurselor. Dacă, însă, misiunea avansează mai repede decât se aștepta, atunci ar putea avea loc redistribuirea resurselor de la misiunea curentă către alte misiuni unde acestea sunt mai necesare. O asemenea redistribuire ar trebui, însă, să se efectueze doar dacă liderul echipei de audit este convins că este bine argumentată. De asemenea, este important să se

înțelege motivul pentru care timpul real în care s-a lucrat pentru o misiune de audit este semnificativ de diferit față de cel preconizat inițial.

2.4 Modificarea planului de audit

Pe măsură ce etapele de executare și finalizare se apropie de sfârșit, ar putea fi necesară modificarea domeniului de aplicare a activității de audit. Acest lucru se poate întâmpla din cauza problemelor, precum identificarea/dezvoltarea unui nou risc semnificativ, disfuncționalitatea mediului de control sau identificarea unei abordări mai eficiente.

În cazul în care are loc o schimbare a abordării de audit, acest lucru ar trebui să fie documentat în mod adecvat în documente, explicând natura schimbării, de ce această schimbare a fost necesară și procedurile suplimentare necesare.

Este necesar ca șeful de direcție să aprobe modificarea planului de audit, și **nu** doar să modifice retrospectiv documentația de planificare.

În cazurile în care modificarea necesară este una semnificativă, fiind cauzată, de exemplu, de noi riscuri semnificative sau de selectarea unor alte surse de unde se va obține asigurarea de audit, entitatea auditată va trebui să fie informată despre aceasta.

3 CONCLUZIONAREA ȘI RAPORTAREA

3.1 Evaluarea rezultatelor misiunii de audit și tragerea concluziilor

3.1.1 *Evaluarea finală a pragului de semnificație și a riscurilor de audit*

O parte esențială a formulării unei opinii de audit este analiza finală a tuturor erorilor descoperite în timpul misiunii de audit.

Ați putea decide că erorile descoperite în timpul misiunii, luate individual, nu au un impact semnificativ. Totuși, în fazele finale ale examinării ar trebui să reanalizați efectul tuturor erorilor nedescoperite asupra materialității. Ne referim la acestea ca „necorectate”, deoarece angajamentele actuale exclud ajustările de audit în rapoarte. Se impune o concluzie privind faptul dacă aceste erori necorectate au impact asupra opiniei, împreună cu aspectele calitative ale materialității care puteau fi identificate.

3.1.2 *Analiza finală a documentelor de lucru*

Documentele de lucru trebuie analizate pentru a evalua activitățile desfășurate de echipa de audit în timpul misiunii și pentru a revizui probele, deci, pentru a înțelege concluziile care au fost obținute. Această analiză va fi efectuată de către șefii de direcție în mod firesc, în timpul misiunii lor de audit. În plus, subdiviziunea Metodologie va analiza documentele de lucru în mod aleatoriu, conform Ghidului calității, pentru a se asigura că acestea au o calitate constantă în oficiu și constituie o bază suficientă pentru a obține opinii fiabile.

3.1.3 *Verificări finale*

Verificările ar trebui să includă asigurarea că competențele profesionale și resursele folosite pentru audit sunt suficiente. Trebuie identificate orice abateri de la planul de audit inițial. Șeful de direcție responsabil ar trebui să se asigure că auditul a fost efectuat în conformitate cu standardele ISSAI, cerințele din acest manual și cu alte reglementări pe care le aplică CCRM. Liderul echipei verifică și confirmă faptul că auditul a fost efectuat conform obiectivelor generale și detaliate specificate în planul de audit. Se verifică dacă documentele de lucru corespund standardelor definite și dacă toate întrebările și incertitudinile apărute în legătură cu procesul de control al calității sunt înregistrate.

Procesul de efectuare a misiunilor de audit și de raportare a rezultatelor acestora, prin intermediul ședințelor CCRM, este bine stabilit în cadrul CCRM. Totuși, în pofida intervalelor destul de scurte dintre încheierea lucrărilor de audit și emiterea opiniei, este important ca auditorii să studieze dispozițiile ISSAI referitoare la:

- Evenimentele ulterioare; și
- Continuitatea activității.

3.2 Evenimentele ulterioare (SIA 560)

Auditorul trebuie să analizeze efectul evenimentelor ulterioare asupra rapoartelor financiare și asupra raportului auditorului. Evenimentele și faptele care devin cunoscute înainte de

aprobarea rapoartelor financiare ar putea impune ajustări ale acestora sau prezentarea unor informații suplimentare.

Deși, în general, rapoartele financiare nu pot fi revizuite după ce s-au publicat, ar trebui, totuși, să ne gândim dacă avem responsabilitatea de a raporta sau de a lua alte măsuri, în cazul când aflăm despre evenimente sau fapte care ar fi impus ajustări sau prezentări de informații în rapoartele financiare, dacă erau cunoscute înainte de aprobare.

IAS 10 (Standardul internațional de contabilitate 10) include următoarele definiții esențiale în legătură cu evenimentele ulterioare:

- **Eveniment ulterior perioadei de raportare:** Un eveniment, favorabil sau nefavorabil, care apare între finalul perioadei de raportare și data la care rapoartele financiare sunt autorizate pentru emitere. [IAS 10.3]
- **Eveniment care duce la ajustarea rapoartelor financiare după perioada de raportare:** Un eveniment ulterior perioadei de raportare, care oferă dovezi suplimentare despre condițiile care au existat la sfârșitul perioadei de raportare, inclusiv un eveniment care indică faptul că ipoteza continuității activității pentru toată întreprinderea, sau pentru o parte a acesteia, nu este corectă. [IAS 10.3]
- **Eveniment care nu duce la ajustarea rapoartelor financiare după perioada de raportare:** Un eveniment ulterior perioadei de raportare, ce indică o condiție care a apărut după finalul perioadei de raportare. [IAS 10.3]

În cazul în care, după finalul perioadei de raportare, apar evenimente care oferă dovezi suplimentare despre condițiile care **au existat la finalul** perioadei de raportare (adică evenimente care duc la ajustarea rapoartelor financiare după perioada de raportare), atunci rapoartele financiare trebuie ajustate.

Entitatea nu va ajusta rapoartele financiare cu privire la acele evenimente de după finalul perioadei de raportare care reflectă condițiile **apărute după finalul perioadei** de raportare (adică evenimente care nu duc la ajustarea rapoartelor financiare după perioada de raportare).

În tabelul de mai jos sunt prezentate exemple de evenimente care duc sau nu duc la ajustarea rapoartelor financiare după perioada de raportare. Auditorii ar trebui să analizeze:

Evenimente care duc la ajustarea rapoartelor financiare după perioada de raportare (exemple)	Evenimente care nu duc la ajustarea rapoartelor financiare după perioada de raportare (exemple)
Declararea falimentului printr-o creanță restantă mult timp după data de raportare poate oferi dovada că acea creanță a fost depreciată la data de raportare. <i>Deprecierea poate fi recunoscută</i> în rapoartele financiare prin reducerea sumei creanței la valoarea recuperabilă a acesteia, dacă este cazul.	Distrușgerea activelor entității din cauza unor inundații produse după perioada de raportare nu indică faptul că activele entității au fost depreciate la sfârșitul perioadei de raportare. Astfel, rapoartele financiare <i>nu ar trebui ajustate pentru a justifica pierderea</i> din depreciere care a apărut după sfârșitul perioadei de raportare.

Inițierea unui litigiu împotriva unei entități, din cauza unor evenimente care au avut loc înaintea perioadei de raportare, <i>poate indica existența unei datorii (obligații) la data de raportare și recunoașterea datoriei în rapoartele financiare.</i>	Inițierea unui litigiu împotriva unei entități, din cauza unor evenimente care au avut loc după perioada de raportare, <i>nu indică existența unei datorii (obligații) la data de raportare, deci nu impune recunoașterea datoriei în rapoartele financiare.</i>
---	--

3.2.1 *Evenimente care au loc până la data raportului de audit:*

Auditorul trebuie să desfășoare proceduri de audit menite să ofere probe de audit suficiente și adecvate despre faptul că toate evenimentele semnificative ulterioare, până la data raportului de audit, care necesită ajustare sau prezentare în rapoartele financiare, au fost identificate, justificate corespunzător sau prezentate în mod adecvat.

3.2.2 *Fapte descoperite după ce au fost publicate rapoartele financiare:*

Dacă, după publicarea raportului de audit, auditorului îi devine cunoscut un fapt existent la data raportului de audit, și care putea să-l facă pe auditor să-și modifice raportul de audit, dacă-l cunoștea la data raportului de audit, auditorul trebuie să analizeze dacă rapoartele financiare trebuie revizuite, să discute problema cu conducerea și să ia măsuri corespunzătoare circumstanțelor.

Auditorul trebuie să includă în noul raport de audit un paragraf explicativ, unde să se facă referință la o notă din rapoartele financiare, care prezintă mai detaliat motivul modificării rapoartelor financiare publicate anterior și a raportului de audit prezentat de auditor.

Indicații și proceduri de audit pentru identificarea evenimentelor ulterioare

Auditorul are responsabilitatea de a asigura că există și sunt aplicate procedurile corespunzătoare pentru identificarea oricăror indicii potențiale de evenimente după perioada de raportare, care ar putea necesita includerea în rapoartele financiare. Exemple de proceduri pentru identificarea indiciilor de evenimente ulterioare:

- (a) Examinarea procedurilor pe care le-a stabilit conducerea pentru a asigura identificarea evenimentelor ulterioare;
- (b) Citirea proceselor-verbale ale ședințelor celor însărcinați cu guvernanta, care au avut loc după data rapoartelor financiare, și solicitarea de informații privind subiectele discutate la ședințele ale căror procese-verbale încă nu există;
- (c) Citirea celor mai recente situații financiare interimare și, dacă se consideră necesar și oportun, a bugetelor, previziunilor fluxului de mijloace bănești și a altor rapoarte aferente ale conducerii;
- (d) Informarea, sau completarea informărilor verbale sau scrise anterioare, de la consilierul juridic al entității privind litigiile și pretențiile; și
- (e) Informarea de la conducere despre faptul dacă au avut loc evenimente ulterioare care ar putea afecta rapoartele financiare.

3.3 Continuitatea activității (SIA 570)

În ipoteza continuității activității, se consideră că o entitate și-ar putea continua activitatea în viitorul previzibil și, în consecință, activele și obligațiile sunt înregistrate pe baza faptului că entitatea își va putea valorifica activele și își va putea onora obligațiile în cursul desfășurării normale a activității.

Echipa trebuie să determine dacă conducerea deja a desfășurat o evaluare preliminară a capacității entității de a-și continua activitatea și:

- a) Dacă o astfel de evaluare a fost desfășurată, echipa trebuie să discute evaluarea cu conducerea și să afle dacă conducerea a identificat evenimente sau circumstanțe, care, împreună sau separat, ar putea cauza îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea și, dacă da, modul cum conducerea planifică să le abordeze; sau
- b) Dacă o astfel de evaluare nu a fost desfășurată, echipa trebuie să discute cu conducerea baza modului în care se intenționează să fie folosită ipoteza continuității activității și să întrebe conducerea dacă există evenimente sau circumstanțe care, împreună sau separat, ar putea cauza îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea.

Majoritatea organelor din sectorul public depind de finanțarea guvernamentală, deci, capacitatea lor de a-și continua activitatea va fi stabilită pe baza faptului dacă ele vor continua să primească finanțare. În consecință, este puțin probabil ca existența operațională a unei entități din sectorul public să înceteze ca urmare a insolvenței sau incapacității de finanțare a activității, deși aceasta e posibil atunci când o entitate activează independent, în condiții de autofinanțare și autogestiune. Încetarea existenței operaționale poate apărea cel mai probabil în urma unei decizii politice a Guvernului.

Echipa trebuie să întrebe conducerea dacă aceasta cunoaște evenimente sau condiții, în afara perioadei de evaluare a managementului, care ar putea cauza îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. Pe parcursul auditului, echipa trebuie să fie vigilentă, pentru a găsi probe de audit privind evenimentele sau condițiile care ar putea cauza îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea.

Dacă au fost identificate evenimente sau condiții care pot cauza îndoieli privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, echipa trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a determina dacă există sau nu vreo incertitudine semnificativă, prin intermediul efectuării unor proceduri de audit suplimentare, inclusiv luarea în considerație a circumstanțelor atenuante.

În baza probelor de audit obținute, echipa trebuie să concluzioneze dacă, conform raționamentului său, există vreo incertitudine semnificativă aferentă unor evenimente sau condiții care, împreună sau separat, ar putea cauza îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. Aceasta ar putea avea ca rezultat necesitatea unei prezentări suplimentare de informații în rapoartele financiare sau a unei modificări în opinia de audit.

O incertitudine semnificativă există atunci când amploarea impactului ei potențial și probabilitatea ei sunt astfel încât, conform raționamentului nostru, este necesară o prezentare

corespunzătoare a naturii și implicațiilor incertitudinii pentru o prezentare fidelă a rapoartelor financiare.

3.4 Formularea opiniei de audit (SIA 700)

În SIA 700 este prevăzută responsabilitatea auditorului de a formula o opinie privind rapoartele financiare. Se mai menționează forma și conținutul raportului auditorului elaborat ca urmare a unui audit al rapoartelor financiare.

În funcție de concluziile la care ajungeți ca rezultat al auditului, veți formula o opinie privind rapoartele financiare, care va arăta dacă credeți sau nu că acestea reprezintă o imagine reală și fidelă a situației financiare a organizației. Aceasta este o declarație scurtă, clară și explicită despre concluziile generale ale auditului rapoartelor financiare, care arată dacă prezentarea este coerentă și dacă standardele și legislația relevante au fost respectate.

Se pot utiliza mai multe opinii, pe baza unei formulări standard. În SIA 705 și SIA 706 se indică modul în care sunt afectate forma și conținutul raportului auditorului atunci când auditorul exprimă o opinie modificată sau include în raport un paragraf explicativ sau un paragraf privind alte aspecte.

În timpul auditului fiecare membru al echipei de audit va elabora documente de lucru și va colecta probe de audit. Printre altele, el va indica erorile descoperite. În timpul examinării finale, aceste acțiuni vor fi analizate pentru a se ajunge la o opinie privind rapoartele financiare prezentate.

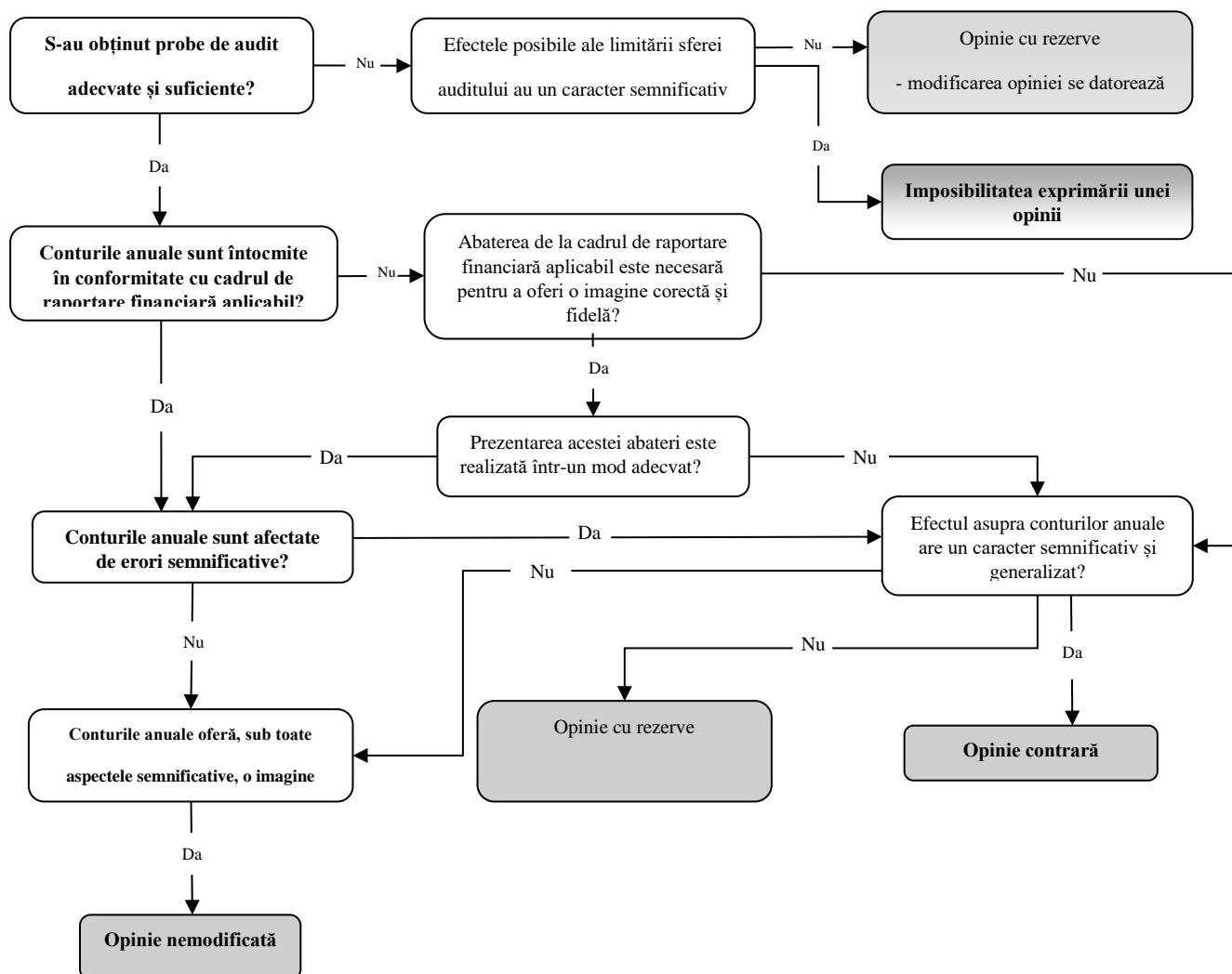
Înainte de a formula opinia finală, trebuie să organizați o ședință cu conducerea entității auditate. Această ședință vă va oferi posibilitatea de a discuta opinia potențială, care va fi inclusă în raportul de audit, precum și motivele acesteia. De asemenea, conducerea va avea ocazia de a-și exprima propriile opinii privind concluziile prezentate. În plus, această ședință este o oportunitate pentru a clarifica orice diferențe de opinie asupra faptelor. Ideal ar fi ca între auditori și conducerea entității auditate să nu existe nicio diferență de opinie privind datele din raportul final, ci doar privind interpretările acestora. **Acest lucru este deosebit de important pentru a nu exista dispute asupra declarațiilor factuale atunci când raportul este examinat în Plen.**

Normele metodologice existente stabilesc cadrul în care este raportată opinia.

Opinia de audit poate avea câteva forme de exprimare. În funcție de circumstanțele stabilite, auditorul poate exprima:

- opinie nemodificată – *opinie fără rezerve*;
- opinie modificată – *opinie cu rezerve, opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii.*

Diagrama detaliată a procesului de formulare a unei opinii privind situațiile financiare



▪ Opinie fără rezerve

Potrivit SIA 700, *auditorul trebuie să exprime o opinie fără rezerve în cazul în care acesta concluzionează că situațiile financiare oferă o imagine fidelă sau sunt prezentate cu fidelitate, în toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.*

Exemplu de opinie fără rezerve:

Opinie

Au auditat situațiile financiare (*consolidate*)* ale entității ABC, care cuprind (se descriu rapoartele financiare auditate), inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative și notele explicative.

În opinia noastră, situațiile financiare (*consolidate*) ale entității ABC prezintă, sub toate aspectele semnificative, o imagine reală și fidelă, în conformitate cu *Legea contabilității, Ordinul MF, SNC (se va menționa cadrul de raportare financiară).*

*Se va menționa pentru rapoartele financiare consolidate

Baza pentru opinie

Am realizat misiunea de audit în conformitate cu Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit (ISSAI). Responsabilitățile noastre, potrivit standardelor respective, sunt expuse în secțiunea *Responsabilitatea auditorului într-un audit al situațiilor financiare (consolidate)* din prezentul Raport. Suntem independenți față de instituția auditată, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

În unele cazuri, auditorul, pentru a atrage atenția persoanelor responsabile ale entității auditate asupra existenței unor probleme majore, poate include un **paragraf de evidențiere**. Deși adăugarea unui astfel de paragraf nu influențează asupra opiniei de audit, aceasta poate determina exprimarea unei opinii cu rezerve în cadrul auditurilor ulterioare.

▪ **Opinie cu rezerve**

Potrivit SIA 705, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve atunci când:

1. *în urma obținerii probelor de audit suficiente și adecvate, auditorul concluzionează că denaturările, individuale sau cumulate, sunt semnificative, dar nu pervazive pentru situațiile financiare; sau atunci când:*
2. *auditorul nu este capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate pe care să-și fundamenteze opinia, dar concluzionează că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate asupra situațiilor, în cazul în care există, ar putea fi semnificative, dar nu pervazive (SIA 705, pct.7).*

Exemplu de opinie cu rezerve:

Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare (*consolidate*) ale entității ABC (și entitățile subordonate (*Grupul*)), care cuprind (*se descriu rapoartele financiare auditate*), inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative și notele explicative.

1. În opinia noastră, cu excepția efectelor aspectelor descrise în secțiunea *Baza pentru opinia cu rezerve* din Raportul de audit, situațiile/rapoartele financiare (*consolidate*) ale entității ABC prezintă, sub toate aspectele semnificative, o imagine reală și fidelă, în conformitate cu *Legea ..., Ordinul MF, SNC (se va menționa cadrul de raportare financiară)*.
2. În opinia noastră, cu excepția posibilelor efecte ale aspectelor descrise în secțiunea *Baza pentru opinia cu rezerve* din Raportul de audit, situațiile/rapoartele financiare (*consolidate*) ale entității ABC prezintă, sub toate aspectele semnificative, o imagine reală și fidelă, în conformitate cu *Legea ..., Ordinul MF, SNC (se va menționa cadrul de raportare financiară)*.

Baza pentru opinia cu rezerve (*exemplu, SIA 705*)**Exemplul 1**

Stocurile entității sunt înregistrate în situația poziției financiare la xxx. Conducerea nu a evaluat stocurile la cea mai mică valoare dintre valoarea realizabilă netă și cost, ci le-a evaluat exclusiv la cost, ceea ce constituie o abatere de la IFRS. Evidențele entității indică faptul că, în cazul în care conducerea ar fi evaluat stocurile la cea mai mică valoare dintre valoarea realizabilă netă și cost, ar fi fost necesară o valoare de xxx pentru a reduce valoarea contabilă a stocurilor la valoarea realizabilă netă. În consecință, costul vânzărilor ar fi crescut cu xxx, iar impozitul pe venit, venitul net și capitalurile proprii ale acționarilor ar fi fost reduse cu xxx, xxx și, respectiv, xxx.

Exemplul 2

Investiția grupului în Compania XYZ, o entitate asociată din străinătate, dobândită în cursul anului și contabilizată prin metoda punerii în echivalență, este înregistrată cu valoarea de xxx în situația consolidată a poziției financiare la 31 decembrie 20X1, iar partea care revine ABC din venitul net de xxx înregistrat de XYZ este inclusă în venitul ABC aferent exercițiului financiar încheiat. Nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la valoarea contabilă a investiției ABC în XYZ la data de 31 decembrie 20X1 și cu privire la partea care revine ABC din venitul net înregistrat de XYZ în exercițiul financiar, deoarece ni s-a refuzat accesul la informațiile financiare, conducerea și auditorii XYZ. În consecință, nu am putut determina dacă ar fi necesare ajustări ale acestor valori.

Am realizat misiunea de audit în conformitate cu Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit. Responsabilitățile noastre, potrivit standardelor respective, sunt expuse în secțiunea *Responsabilitatea auditorului într-un audit al situațiilor financiare (consolidate)* din prezentul Raport. Suntem independenți față de instituția auditată, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră cu rezerve.

▪ Opinie contrară

Potrivit SIA 705, *auditorul trebuie să exprime o opinie contrară atunci când, după ce a obținut probe de audit suficiente și adecvate, concluzionează că denaturările, individuale sau cumulate, sunt atât semnificative, cât și pervazive pentru situațiile financiare* (SIA 705, pct. 8).

Exemplu de opinie contrară:

Opinie contrară

Am auditat situațiile financiare (*consolidate*) ale *entității ABC (și entitățile subordonate (Grupul))*, care cuprind (*se descriu rapoartele financiare auditate*), inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative și notele explicative.

În opinia noastră, din cauza importanței subiectului discutat în secțiunea *Baza pentru opinia contrară*, situațiile financiare (*consolidate*) nu prezintă o imagine reală și fidelă, în conformitate cu *Legea ..., Ordinul MF, SNC (se va menționa cadrul de raportare financiară)*.

Baza pentru opinia contrară

Exemplu (SIA 705)

Așa cum este explicat în Nota X, Grupul nu a consolidat situațiile financiare ale filialei XYZ, pe care acesta a achiziționat-o în cursul anului 20XI, deoarece nu a putut constata valorile juste ale anumitor active și datorii semnificative ale filialei la data achiziției. Prin urmare, această investiție este contabilizată la cost. Conform IFRS, Compania ar fi trebuit să consolideze această filială și să contabilizeze achiziția pe baza unor valori provizorii. Dacă ar fi fost consolidată Compania XYZ, multe dintre elementele din situațiile financiare consolidate anexate ar fi fost afectate semnificativ. Efectele neconsolidării asupra situațiilor financiare consolidate nu au fost stabilite.

Am realizat misiunea de audit în conformitate cu Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit . Responsabilitățile noastre, potrivit standardelor respective, sunt expuse în secțiunea *Responsabilitatea auditorului într-un audit al situațiilor financiare (consolidate)* din prezentul Raport. Suntem independenți față de instituția auditată, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră contrară.

Criteriile pentru emiterea opiniilor de audit, cu delimitarea clară a acestora pentru opiniile contrare și cele cu rezerve, sunt prezentate în continuare. Totodată, auditorul poate emite opinie contrară și pentru neregularități ne semnificative din punct de vedere valoric, dacă acestea influențează deciziile manageriale (de exemplu, de anumite rezultate financiare poate depinde o hotărâre privind acordarea unor facilități fiscale/financiare – scutiri de plata dividendelor, acordarea subvențiilor, acordarea unui împrumut ș.a.).

Opinia cu rezerve sau contrară se emite atunci când pot fi detectate anumite deficiențe sau denaturări. Opinia cu rezerve se emite în cazul în care sunt constatate denaturări care sunt semnificative, dar nu sunt pervazive.

Criteriile pentru selectarea opiniei modificate

<i>Natura condiției pe care se bazează modificarea</i>	<i>Evaluarea auditorului depinde de modul în care este omniprezent (general, permanent) efectul real sau potențial asupra situațiilor financiare</i>
--	--

	<i>Semnificativ, dar nu pervaziv</i>	<i>Semnificativ și pervaziv</i>
Situațiile financiare conțin denaturări semnificative	Opinie cu rezerve	Opinie contrară
Imposibilitatea de a obține probe adecvate suficiente de audit	Opinie cu rezerve	Imposibilitatea exprimării unei opinii

Efectele pervazive asupra situațiilor financiare sunt cele care, în opinia auditorului:

- nu sunt limitate la elemente specifice, conturi sau elemente ale situațiilor financiare;
- în cazul în care sunt limitate la elemente specifice, reprezintă sau ar putea reprezenta o parte substanțială a situațiilor financiare; sau
- în ceea ce privește prezentările de informații, sunt fundamentale pentru înțelegerea situațiilor financiare de către utilizatori (SIA 705/5).

▪ **Imposibilitatea exprimării unei opinii**

Auditorul renunță la exprimarea unei opinii atunci când:

1. auditorul, **utilizând toate procedurile de audit și sursele de informații posibile, nu poate să obțină probe de audit** suficiente și adecvate pe care să-și fundamenteze opinia de audit și ajunge la concluzia că posibilele efecte asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă există, ar putea fi atât semnificative, cât și pervazive (SIA 705, pct.9);
2. în situații extrem de rare, care implică incertitudini multiple, auditorul concluzionează că, **deși a obținut probe de audit** suficiente și adecvate cu privire la fiecare din incertitudinile individuale, nu este posibil să-și formeze o opinie asupra situațiilor financiare din cauza eventualității **interacțiunii incertitudinilor și a posibilului lor efect cumulat** asupra situațiilor financiare. (SIA 705, pct.10).

Exemplu de refuz de opinie:

<p>Imposibilitatea exprimării unei opinii</p> <p>Am auditat situațiile financiare (<i>consolidate</i>) ale entității ABC (și entitățile subordonate), care cuprind (se descriu rapoartele financiare auditate), inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative și notele explicative.</p> <p>Nu exprimăm nicio opinie cu privire la situațiile financiare auditate. Datorită importanței aspectului (aspectelor) descrise în secțiunea <i>Bază pentru refuz de opinie</i>, nu am reușit să obținem suficiente probe adecvate de audit pentru a oferi o bază pentru opinia de audit cu privire la aceste situații financiare.</p>

Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii**Exemplu (ISSAI 1705)**

Investiția Grupului în asocierea în participație, Compania XYZ, este înregistrată la valoarea de xxx în situația consolidată a poziției financiare a Grupului, ceea ce reprezintă mai mult de 90% din activul net al Grupului la 31 decembrie 20X1. Nu am avut acces la conducerea și la auditorii Companiei XYZ, și nici la documentația de audit a auditorilor Companiei XYZ. În consecință, nu am putut stabili dacă sunt necesare ajustări cu privire la partea proporțională ce revine Grupului din activele Companiei XYZ pe care le controlează în comun, la partea din datoriile Companiei XYZ de care este responsabil în comun, la partea din veniturile și cheltuielile XYZ pentru exercițiul respectiv și la elementele care trebuie prezentate în situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și în situația consolidată a fluxurilor de trezorerie.

Atunci când auditorul exprimă o opinie modificată, este necesar de scris un paragraf privind argumentarea cauzelor și factorilor care au determinat modificarea opiniei.

Imposibilitatea auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate (limitarea domeniului de aplicare a auditului) poate fi condiționată de (SIA 705):

- *circumstanțe externe* (de exemplu, înregistrările contabile ale entității au fost distruse sau modalitatea de păstrare a evidenței contabile a fost neconformă; înregistrările semnificative au fost sechestrate pe o perioadă nedefinită de către organele de urmărire penală);

- *limitări impuse de conducerea entității* (de exemplu, conducerea împiedică auditorul să observe inventarierea stocurilor fizice sau să solicite confirmări externe pentru soldurile specifice ale conturilor);

- *circumstanțe aferente naturii și plasării în timp a activității auditorului* (de exemplu, desemnarea auditorului în cadrul unei misiuni a fost de așa natură, încât nu a avut posibilitate să participe la inventarierea stocurilor fizice; auditorul stabilește că efectuarea doar a procedurilor de fond nu este suficientă pentru a obține probe de audit suficiente, dar, în același timp, auditorul nu poate să aplice testele controalelor din motiv că controlul intern al entității nu este eficient).

Incapacitatea de a efectua o procedură specifică nu constituie o limitare a domeniului de aplicare a auditului atunci când auditorul poate obține probe de audit suficiente și adecvate prin efectuarea de **proceduri alternative**.

Suplimentar la opinie (Raportul scurt de audit), auditorul poate fi obligat de lege sau de reglementări specifice să raporteze observațiile și constatările care nu au afectat opinia de audit și orice recomandări făcute ca rezultat al acestora. Acest element trebuie să fie în mod clar separat de opinie (Raportul scurt de audit).

Riscul la emiterea opiniei

Riscul cel mai semnificativ pentru CCRM în procesul de raportare este formularea unei opinii incorecte. Mai puțin îngrijorătoare, însă importantă, este problema obținerii unei opinii formulate nesatisfăcător.

Ca atare, este deosebit de important ca toate opiniile modificate să fie supuse unei analize, înainte de concluzia auditului și înainte ca opinia să fie comunicată oficial entității auditate. Trebuie organizată o ședință, la care echipa de audit să prezinte justificarea opiniei și probele justificative. Se va lua în considerare dacă:

- toate aspectele modificării sunt chestiuni semnificative;
- auditul financiar are o orientare clară (nu este estompat de aspecte ale auditului conformității);
- este utilizat tipul corect al modificării;
- pentru prezentarea unor cauze mai detaliate ale modificării, este mai adecvat un paragraf explicativ;
- formularea opiniei este lipsită de ambiguitate indicând în mod clar temeiul modificării.

Orice dezacord trebuie înregistrat și supus examinării conducerii superioare.

3.5 Raportarea auditului (SIA 260, SIA 265)

Raportul pe care îl elaborați ca rezultat al activității dvs., ca parte a examinării rapoartelor financiare sau a altui tip de activitate pe care o desfășurați, este absolut esențial. Pentru multe părți interesate acesta va fi singura dovadă a activității dumneavoastră pe care ei o văd. Prin urmare, pe de o parte, un raport adecvat poate asigura o înțelegere excelentă a activității pe care ați efectuat-o și a motivului pentru care ați ajuns la o anumită concluzie, iar pe de altă parte, un raport de o calitate necorespunzătoare poate anula întreaga activitate bună pe care ați efectuat-o în timpul misiunii. Din acest motiv, trebuie să aveți mare grijă atunci când elaborați raportul. Urmează, în special, să rețineți faptul că unii cititori ai raportului nu au cunoștințe detaliate despre organizație sau despre activitatea pe care ați efectuat-o. Rapoartele de audit, în cele din urmă, sunt destinate atât utilizatorilor externi, cât și conducerii entității auditate. În **Anexa nr. 21** se conține un model de comunicare a observațiilor de audit, pe parcursul misiunii de audit.

Comunicarea este esențială în elaborarea oricărui raport. SIA260 recomandă ca un auditor să stabilească și să mențină o bună cooperare și o relație profesională cu conducerea, care însă nu trebuie să compromită independența auditorului. La elaborarea unui raport trebuie aplicate anumite principii, și anume,

pentru a se conforma standardelor de raportare, Raportul de audit, Scrisoarea către conducere trebuie să corespundă următoarelor cerințe:

Claritate

- să fie expus clar, pentru a fi accesibil destinatarilor. În cazul în care se utilizează termeni tehnici, abrevieri sau acronime, acestea vor fi definite detaliat într-un glosar separat.

Exactitate

- să se bazeze pe probe suficiente și adecvate. Prezentarea exactă înseamnă descrierea cu precizie a sferei de aplicare a auditului, metodologiei, precum și a constatărilor și concluziilor.

Complexitate

- să includă toate informațiile pentru a asigura înțelegerea problemelor și concluziilor raportate.

Obiectivitate

- să fie scris într-o manieră obiectivă și imparțială. Aceasta presupune evitarea tendinței de a exagera sau de prezenta unilateral rezultatele auditului.

Credibilitate

- să fie convingător și credibil. Informațiile prezentate vor fi suficiente și relevante, pentru a convinge utilizatorii acestora de realitatea constatărilor, rezonabilitatea concluziilor și caracterul benefic al implementării recomandărilor. Opinia de audit este necesar să fie susținută de probe, care să justifice concluziile auditului.

Concizie

- să fie succint și să conțină numai aspectele relevante scopului auditului, fără detalii nesemnificative, care îi pot afecta claritatea și credibilitatea.

Competență

- să fie întocmit în așa mod, încât să reflecte competența, profesionalismul auditorilor, precum și calitatea activității de audit realizate.

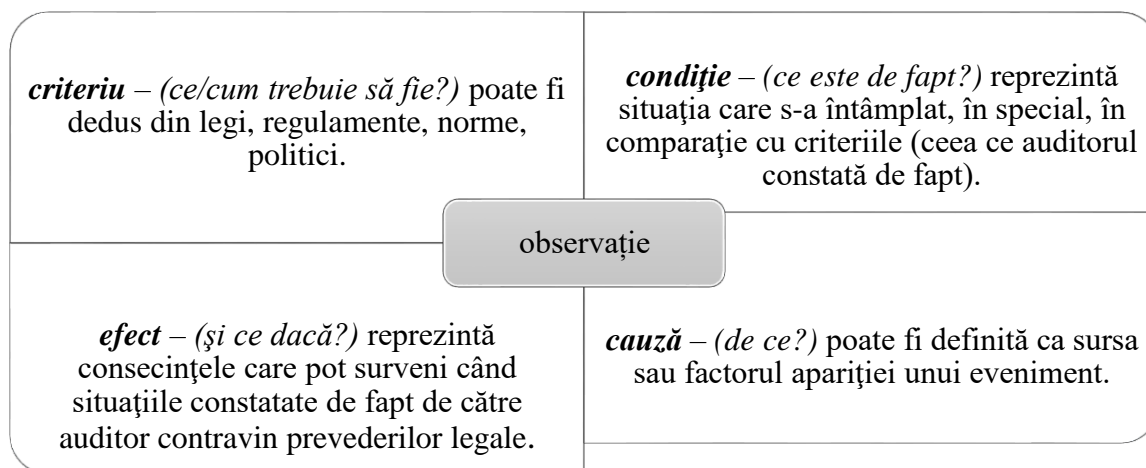
3.6 Comunicarea rezultatelor de audit

Forma Raportului de audit financiar are un format standardizat, aprobat de Curtea de Conturi⁶. Astfel, au fost aprobate cerințele standardizate privind structura Raportului de audit, normele tehnice privind formatul Raportului, precum și recomandările privind conținutul acestuia.

Notă. Conform SIA 200, auditorul nu trebuie să declare conformitatea cu SIA decât în cazul în care s-au respectat toate standardele internaționale de audit relevante pentru auditul în cauză.

Aspecte importante la scrierea observațiilor, concluziilor, recomandărilor și opiniei de audit:

- **Observația de audit trebuie să includă patru elemente:**



De exemplu:

Ministerul deține, conform Registrului bunurilor imobile, 12 terenuri cu suprafața de 1098,1 ha, care nu s-au regăsit în evidența contabilă. Pentru a determina valoarea terenurilor, instituția trebuia să aplice prevederile Legii privind prețul normativ și modul de vânzare-cumpărare a pământului nr. 1308-XIII din 25 iulie 1997. Evaluarea terenurilor nu s-a produs din cauza interpretării eronate a prevederilor Legii nr.1308/1997 .

Astfel, valoarea terenurilor a fost subevaluată a cu 73,2 mil.lei.

Observația de audit este descrierea unei nereguli, abateri care a fost constatată de auditor. Aceasta reprezintă rezultatul procesului de comparare între ceea ce ar trebui să existe (*criteriul*) și ceea ce există (*condiția*), precum și determinarea *cauzei* abaterilor și stabilirea impactului (*efectului*).

⁶ Normele 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.

Observațiile de audit vor fi redactate laconic, pe fiecare obiectiv, activitate/acțiune care a fost supusă auditului în ordinea importanței aspectelor descrise, promovând un limbaj simplu și ușor de înțeles, într-un stil de exprimare concret, astfel încât să fie clare cititorului, care nu este contabil și nici auditor.

Deosebim:

- ✓ Observații de audit care descriu anumite obiective supuse auditului la care nu au fost identificate denaturări;
- ✓ Observații de audit care stabilesc denaturări, nereguli.

Acestea trebuie să fie însoțite de descrierea criteriului, cauzei, impactului și de recomandare.

În cazul în care observația de audit are un impact financiar, trebuie să stabilim dacă acest lucru are un impact semnificativ asupra rapoartelor financiare.

Observațiile de audit care definesc denaturări, nereguli le clasificăm, în funcție de impactul pe care-l au asupra rapoartelor financiare, în:

- a. **observații de grad înalt**, care descriu denaturările ce influențează semnificativ rapoartele financiare și/sau descriu informațiile financiare importante pentru luarea deciziilor de către utilizatorii acestor rapoarte;
- b. **observații de grad mediu**, care descriu denaturările ce influențează ne semnificativ rapoartele financiare;
- c. **observații de grad scăzut**, care se referă la punctele slabe constatate în organizarea controlului intern sau la necesitatea creșterii eficienței controalelor.

Atenție!!! În Scrisoarea către conducere vor fi descrise doar observațiile de audit al căror impact impune emiterea recomandărilor, iar în Raportul de audit - doar observațiile care au avut impact asupra rapoartelor financiare, și/sau utilizatorii rapoartelor financiare trebuie să le cunoască.

În *Anexa nr.23* este prezentat modelul Scrisorii către conducere.

În *Anexa nr.24* este prezentat modelul Raportului de audit.

Concluzia auditorului trebuie să se bazeze pe observația de audit și reprezintă o evaluare obiectivă a deficiențelor constatate, a impactului acestora, precum și formularea unor recomandări adecvate soluționării acestora. Concluziile formulate în baza observațiilor de audit obligatoriu trebuie să includă cauza deficiențelor constatate și impactul asupra rapoartelor financiare.

De exemplu:

Ministerul deține 12 terenuri care nu s-au regăsit în evidența contabilă. Pentru a determina valoarea terenurilor, instituția trebuia să fi aplicat prevederile Legii privind prețul normativ și modul de vânzare-cumpărare a pământului nr.1308-XIII din 25 iulie 1997. Evaluarea terenurilor nu s-a produs din cauza interpretării eronate a prevederilor Legii nr.1308/1997 și a condiționat subevaluarea valorii terenurilor cu 73,2 mil.lei.

Recomandările auditorului trebuie să reiasă din observațiile de audit și din concluzii.

Esența recomandărilor de audit este asigurarea suportului conducerii entității auditate în luarea măsurilor corective cu privire la:

- *denaturările* constatate care pot fi; problemele identificate direct din auditul financiar, precum și cele legate de acțiunile de control;
- înlăturarea *cauzelor* care au dus la aceste denaturări;
- *sursele* posibilelor îmbunătățiri ale proceselor operaționale.

Recomandările trebuie să fie:

<i>orientate spre înlăturarea cauzelor care duc la neajunsuri sau deficiențe</i>	<ul style="list-style-type: none"> • recomandarea trebuie să fie în legătură directă cu cauza și, dacă există o soluție pentru problemele identificate, auditorul o va propune
<i>clare, concise, simple după formă și detaliate după conținut, pentru înțelegerea lor</i>	<ul style="list-style-type: none"> • recomandările trebuie să fie descrise concis, astfel încât să nu fie interpretate altfel
<i>practice (executate în limitele stabilite, ținându-se cont de restricțiile normelor de drept)</i>	<ul style="list-style-type: none"> • recomandările trebuie să fie realizabile, iar implementarea acestora să se încadreze în cadrul legal
<i>orientate spre rezultatele care pot fi apreciate</i>	<ul style="list-style-type: none"> • recomandările trebuie să fie constructive și să se focalizeze pe identificarea unor măsuri care vor corecta aspectele negative identificate
<i>formulate în așa mod, încât să poată fi monitorizată realizarea lor</i>	<ul style="list-style-type: none"> • recomandările indică sistemul care trebuie îmbunătățit și care va fi impactul produs ca rezultat al implementării

De exemplu:**Conducerii Ministerului:**

1. Asigurați instituirea unei comisii interne, care va determina valoarea de recunoaștere a 12 terenuri în conformitate cu Legea nr. 1308-XIII din 25 iulie 1997, cu înregistrarea ulterioară a valorii evaluate în soldul grupei de conturi 371.
2. Desemnați o persoană responsabilă de organizarea atelierelor de lucru cu personalul contabil, pentru a aborda în mod sistematic cerințele Legii nr. 1308/1997.

3. Asigurați-vă că cadrul regulator intern este ajustat și îmbunătățit cu regulile și principiile de evaluare a terenurilor, precum și cu cerințele raportării financiare.

Comunicarea rezultatelor auditului va depinde de tipul observațiilor de audit, precum și de impactul denaturărilor descrise în aceste observații. Astfel, toate observațiile de audit constatate în cadrul misiunii de audit, precum și dificultățile semnificative întâlnite în timpul auditului vor fi comunicate managementului entității prin întocmirea Notei referitoare la comunicarea observațiilor de audit conform **Anexei nr.21**. Aceasta va cuprinde atât observațiile de audit care vizează anumite deficiențe și/sau aspecte problematice ce trebuie comunicate managementului entității auditate, dar nu impun emiterea recomandărilor, cât și cele care impun emiterea recomandărilor.

Conform cerințelor SIA 260 auditorul trebuie să comunice celor însărcinați cu guvernarea dificultățile semnificative întâlnite în timpul auditului, care pot include aspecte precum:

- întâzieri semnificative din partea conducerii, lipsa de disponibilitate a personalului entității, sau refuzul conducerii de a furniza informațiile necesare auditorului pentru a derula propriile proceduri;
- perioadă de timp exagerat de scurtă pentru finalizarea auditului;
- un efort suplimentar neașteptat, necesar pentru obținerea probelor de audit suficiente și adecvate;
- indisponibilitatea unor informații așteptate;
- restricții impuse auditorului de către conducere;
- refuzul conducerii de a efectua sau extinde analiza sa asupra capacității entității de a-și desfășura operațiunile pe baza continuității activității, atunci când i se solicită acest lucru.

În **Anexa nr.22** este prezentat modelul Notei referitoare la comunicarea recomandărilor. Acest document se întocmește pentru a oferi posibilitate conducerii entității să se expună asupra conținutului recomandărilor, măsurilor care urmează să fie întreprinse de către entitate pentru implementarea acestora, precum și asupra termenelor de realizare. Documentul dat se prezintă conducerii entității odată cu Nota de comunicare a observațiilor de audit.

3.6.1 Conținutul raportului

Un audit al situațiilor financiare are ca obiective:

- formarea unei opinii referitor la situațiile financiare (rapoartele financiare), pe baza evaluării probelor obținute și a concluziilor care pot fi trase din aceasta;
- exprimarea în mod clar a acelei opinii, printr-un raport scris, în care se explică temeiul său.

La formarea opiniei, trebuie să decideți dacă situațiile financiare sunt întocmite, în toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Pe baza

activității efectuate în timpul misiunii, trebuie să concluzionați dacă s-a obținut o asigurare rezonabilă că situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative.

Concluziile dumneavoastră trebuie să țină seama de:

- faptul dacă au fost obținute sau nu probe de audit suficiente și adecvate, în conformitate cu SIA 330 – Răspunsul auditorului la riscurile evaluate.
- faptul dacă denaturările necorectate sunt semnificative, fiecare în parte sau agregate împreună, în conformitate cu SIA 450.

În plus, trebuie să decideți dacă situațiile financiare sunt întocmite și prezentate, în toate aspectele semnificative, în conformitate cu cerințele specifice ale cadrului de raportare financiară aplicabil. Această evaluare trebuie să includă aspectele calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv indicii posibilelor prejudecăți în raționamentele conducerii.

Trebuie să evaluați, în special, dacă:

- situațiile financiare prezintă în mod adecvat politicile contabile semnificative selectate și aplicate și interpretările semnificative ale conducerii privind cerințele legale și de regularitate;
- politicile contabile selectate și aplicate sunt conforme cu cadrul de raportare financiară aplicabil;
- estimările contabile făcute de conducere sunt rezonabile;
- informațiile prezentate în situațiile financiare sunt relevante, fiabile, comparabile și inteligibile;
- situațiile financiare prezintă informații în mod adecvat, permițând părților interesate să înțeleagă efectul tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor incluse în situațiile financiare întocmite și prezentate; și
- terminologia utilizată în rapoartele financiare, inclusiv titlurile din acestea, este adecvată.

În *Anexa nr.24* este prezentat un model al Raportului de audit.

3.6.1.1 Recomandările din anul precedent

Este important să se prezinte numărul recomandărilor din anul precedent și numărul recomandărilor implementate efectiv. De asemenea, ar trebui să existe o scurtă analiză a recomandărilor care încă nu au fost implementate, cu explicații, pentru neimplementare, precum și să se menționeze impactul recomandărilor neimplementate care pot influența direct calificarea opiniei de audit din anul curent.

Entitățile auditate elaborează planuri de acțiuni, în care prezintă modul cum vor aborda recomandările noastre – acestea sunt punctele de pornire ale analizei noastre privind implementarea recomandărilor.

3.6.1.2 Controlul intern managerial

Abordarea noastră de audit se axează pe înțelegerea și evaluarea măsurilor luate de conducere pentru a asigura eficiența managementului financiar și controlului și a rezultatelor acestor măsuri. În baza acestora, am evaluat sistemul de control intern, pentru a identifica în ce măsură activitățile de control sunt operaționale.

Ar trebui să prezentați entității auditate constatările echipei de audit privind activitățile de control existente și să recomandați îmbunătățiri ale mediului de control, utilizând exemple de eșecuri ale activităților de control sau de gestionare neadecvată a riscurilor, pentru a demonstra problema. Lipsa unor activități de control adecvate ca răspuns la un risc semnificativ identificat de audit este un indicator al unei deficiențe semnificative în controlul intern, care ar trebui raportată conducerii.

3.6.1.3 Auditul intern

Datorită importanței sistemului de audit intern, parte esențială a controlului intern, acesta ar trebui menționat în toate rapoartele, acolo unde există separat o funcție de audit intern. Ar trebui să avem în vedere, cel puțin, domeniul de aplicare a activității de audit intern (a se vedea și alineatul 1.1.7.5.).

4 LECȚII ÎNVĂȚATE

Acesta este un capitol scurt, dar important. Depunem eforturi pentru îmbunătățirea continuă a activității, deoarece CCRM tinde să devină o instituție supremă de audit mai eficientă.

O parte importantă a acestei aspirații este învățarea din situațiile în care am fost implicați. Aceasta nu înseamnă doar să învățăm din greșelile făcute; este necesar să învățăm și din ceea ce s-a făcut bine și să folosim 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, învățarea cea mai practică are loc la locul de muncă și este important ca, atunci când reflectează asupra acestei învățări, personalul să fie dispus să-și împărtășească experiența mai pe larg. Acest lucru necesită deschidere și onestitate.

4.1 Evaluarea lecțiilor învățate

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 care vor fi învățate și să documenteze aceste lecții în documentul-standard relevant conform modelului din Anexa nr.27. Ulterior, „lecțiile învățate” vor fi comunicate șefului de direcție, pentru validare și pentru a se asigura că sunt consolidate, comunicate și prezentate formal Direcției Metodologie.

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, inclusiv atribuirea responsabilității unei persoane potrivite, pentru a se asigura că schimbările se produc, și a unui termen în care se vor produce eventualele schimbări necesare în procesele actuale.*

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.

-

Domenii potențiale care pot fi partajate:

- 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 control managerial esențial;
- Consolidarea testelor de audit pentru a se asigura că toate afirmațiile sunt abordate printr-un număr minim de teste;
- Experiența aplicării procedurilor analitice de fond;
- Exemple în care eficacitatea activităților de control nu a fost dovedită și măsurile întreprinse de echipa de audit;
- Impactul unei schimbări necesare în abordarea de audit;
- Confuzii legate de interpretarea unei legi sau unui regulament; și
- Bunele practici în documentarea unui sistem financiar.

Periodic, pot apărea probleme pe parcursul unui audit, care au implicații pentru CCRM și sunt semnificative într-un context mai larg (poate impactul schimbărilor unei anumite legi asupra afirmației de regularitate pentru o anumită componentă a auditului). 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. Printre primii pași, cei responsabili de planificarea fiecărei misiuni ar trebui, dacă misiunea respectivă nu a fost efectuată pentru prima dată, să facă referire la lecțiile identificate din misiunea anterioară și să le utilizeze în modul corespunzător în planificarea actuală.

În *Anexa nr.27* este prezentat un *formular* care servește drept cadru menit să ajute șefii de echipă împreună cu membrii echipei să întrunească corespunzător cerințele Capitolului 4. 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 de Șeful direcției, iar apoi comunicate și prezentate oficial Direcției metodologice. Aspectelor notate în acest formular va trebui să li se acorde **grade de prioritate**. Accentul ar trebui să fie pe acele aspecte, a căror implementare va contribui cel mai considerabil la îmbunătățirea calității auditului. Nu există cerința de a indica absolut fiecare aspect problematic identificat în misiunea anterioară.

4.2 Monitorizarea lecțiilor învățate

Serviciul Controlul Calității va selecta un eșantion de misiuni de audit pentru a analiza dacă acestea au fost efectuate conform standardelor adoptate de CCRM (revizuirea „la rece”). Aceasta ar trebui să includă o revizuire a faptului dacă lecțiile învățate au fost și utilizate sau nu în procesul de planificare, dacă măsurile convenite pentru a consacra lecțiile învățate au fost luate și dacă acestea au fost adaptate ulterior la efectuarea auditului analizat.

5 DOCUMENTAȚIA DE AUDIT

Conform SIA230, *obiectivul auditorului este de a întocmi documentația care furnizează o evidență suficientă și adecvată a modului în care este fundamentat raportul auditorului și dovada faptului că auditul a fost planificat și efectuat în conformitate cu SIA și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile.*

Auditorii trebuie să întocmească la timp documentația de audit. Aceasta trebuie să fie suficientă pentru ca un auditor cu experiență care nu a participat la audit să poată înțelege: natura, programarea în timp și amploarea procedurilor de audit efectuate; rezultatele procedurilor de audit și probele de audit obținute; aspectele semnificative care au fost evidențiate în timpul auditului; concluziile la care s-a ajuns și raționamentele profesionale care au fost aplicate pentru a se ajunge la concluziile respective.

Auditorul trebuie să dispună (i) de o evidență suficientă și adecvată a bazei pe care se fundamentează opinia de audit și, după caz, concluziile de audit și (ii) de probe care să ateste că auditul a fost efectuat în conformitate cu standardele internaționale de audit și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile.

Documentele de lucru reprezintă o componentă importantă a competențelor profesionale ale auditorilor. Constatările semnificative, analiza logică și concluziile substanțiale nu au niciun folos dacă nu sunt clar documentate. Documentele de lucru sunt baza unui Raport de audit, de aceea timpul cheltuit pentru dezvoltarea capacităților de elaborare a documentelor de lucru reprezintă o investiție în procesul de audit.

Trebuie să se acorde o atenție continuă unei documentări de înaltă calitate a probelor de audit. Există documentație standard pentru acest lucru (de exemplu, documentele standardizate ale etapei de planificare plasate pe pagina Intranet a CCRM, care pot fi găsite [aici](#)), dar acestea nu pot acoperi toate posibilitățile și cazurile cu care se pot confrunta auditorii.

De exemplu, nu există o modalitate unică de documentare a scepticismului profesional al auditorului. Cu toate acestea, documentația de audit poate oferi dovezi care să argumenteze scepticismul profesional al auditorului prin evidențierea, de exemplu, a procedurilor specifice efectuate pentru a corobora răspunsurile conducerii la întrebările auditorului.

Mai mult decât atât, auditorul ar trebui să documenteze în totalitate discuțiile despre problemele semnificative cu conducerea/cei însărcinați cu guvernanta, inclusiv discuțiile despre natura problemelor semnificative discutate, precum și când și cu cine au avut loc acestea.

Trebuie să existe o metodă logică și uniformă de întocmire a unui dosar, care să includă documentele de lucru, pentru asigurarea utilizării la maximum a materialelor, facilitarea controlului, revizuirea dosarelor și întocmirea Raportului de audit. Concordanța dintre pregătirea și organizarea documentelor de lucru este o parte integrantă a unui audit bine efectuat.

O opțiune în uniformizarea întocmirii documentelor aferente tuturor etapelor auditului financiar și respectarea concordanței și consecvenței între documentele întocmite o reprezintă automatizarea completării acestora. Astfel, în cadrul Curții de Conturi automatizarea auditului financiar se efectuează utilizând sistemul informațional *MkInsight*.

Potrivit SIA, la întocmirea documentelor de lucru, auditorul trebuie să țină cont de următoarele caracteristici:

Completitudine și corectitudine	<ul style="list-style-type: none"> • Documentele de lucru trebuie să fie complete, corecte și să susțină observațiile, testările, concluziile și recomandările. Ele trebuie, de asemenea, să reflecte natura și scopul lucrului efectuat
Claritate și înțelegere	<ul style="list-style-type: none"> • Documentele de lucru trebuie să fie clare și pe înțeles, fără explicații verbale suplimentare. Examinând informațiile din documentele de lucru, auditorul neimplicat în misiunea de audit trebuie să poată să determine ușor obiectivul lor, natura și scopul muncii efectuate și concluziile auditorului
Corespondere	<ul style="list-style-type: none"> • Informația din documentele de lucru trebuie să se limiteze la subiectele importante și necesare pentru susținerea obiectivelor și scopului auditului
Aranjamente logice	<ul style="list-style-type: none"> • Documentele de lucru trebuie organizate într-o manieră logică și uniformă. Sistemul de indexuri trebuie aranjat pentru urmărirea ordinii cronologice a executării auditului
Lizibilitate și acuratețe	<ul style="list-style-type: none"> • Documentele de lucru trebuie să fie clare, practice. Documentele de lucru neîngrijite pierd din valoarea lor în calitate de probă. Aglomerarea și scrierea printre rânduri trebuie evitate

Documentele de lucru elaborate în formă electronică sunt supuse aceluiași standarde de întocmire, revizuire și păstrare ca și cele elaborate manual.

5.1 Conținutul documentelor de lucru

Prin documentarea lucrului de audit se înțelege evidența condusă de auditor, în care se consemnează procedurile aplicate, testele efectuate, informațiile obținute și concluziile pertinente formulate pe parcursul misiunii. Ele ar trebui să cuprindă toate informațiile pe care auditorul le consideră necesare pentru realizarea procesului de audit și justificarea raportului de audit.

Documentele de lucru reprezintă o serioasă bază de planificare a auditului, o evidență a probelor acumulate și a rezultatelor testelor efectuate.

Indiferent de forma documentelor de lucru, pe suport de hârtie sau alte tipuri de suport, acestea trebuie în mod obligatoriu să cuprindă informațiile financiar-contabile (și nu numai), precum și informațiile standard (date specifice).

Informațiile-standard (datele specifice) și formatul documentelor de lucru vor include:

TITLUL	Titlul documentelor de lucru trebuie să conțină numele entității auditate, obiectivul auditului, perioada de efectuare a auditului.
NUMELE ȘI DATA	Numele și prenumele auditorului. Data la care auditorul pregătește documentele de lucru trebuie indicată sub numele acestuia.
SCOPUL	Scopul trebuie exprimat în mod explicit. Chiar dacă scopul documentelor de lucru este evident pentru auditor, acesta poate să nu fie la fel de evident pentru alte persoane, care nu sunt atât de familiarizate cu conținutul materialelor.
CONCLUZIA ENUNȚATĂ ÎN DOCUMENTELE DE LUCRU	Toate documentele de lucru în care sunt înregistrate teste, analize, reconcilierii etc. trebuie să cuprindă și concluzia, sau să facă trimitere la documentul de lucru în care aceasta poate fi găsită. Dacă un document de lucru nu conține concluzie, atunci în titlu sau în scopul menționat trebuie să se indice că documentul de lucru nu necesită o concluzie. Dacă nu se poate ajunge la o concluzie (<i>de exemplu, datorită lipsei probelor de audit</i>), această situație trebuie să fie menționată clar în dosarul de audit. Concluzia trebuie să fie expusă în așa fel, încât să-și găsească locul în Raportul de audit.
SURSA ȘI DEȚINĂTORUL INFORMAȚIEI	Sursa și deținătorul informației constituie elementele care trebuie adăugate la toate informațiile incluse în documentele de lucru. Sursa nu numai că ajută la consolidarea probelor, dar oferă și o pistă de audit, dacă se cere valorificarea acestora.
INDEXUL DOCUMENTELOR DE LUCRU	Auditorul indexează cu atenție toate documentele de lucru, pentru a facilita trimiterea la orice cont, analiză sau la alte documente de lucru etc. Motivul principal pentru realizarea indexării constă în faptul că aceasta oferă posibilitatea accesării și găsirii cu ușurință a informațiilor atât în timpul auditului, cât și după finalizarea acestuia.
TRIMITERI ÎNCRUCIȘATE ȘI REFERINȚE LA ALTE DOCUMENTE DE LUCRU	Auditorul trebuie să facă trimiteri încrucișate la alte documente sau informații, pentru a îndruma corect responsabilul de revizuirea calității către documentele de lucru care susțin opiniile exprimate. Dacă nu este inclusă nicio trimitere încrucișată, responsabilii din grupul de revizuire a calității se pot confrunta cu dificultăți la analiza, interpretarea datelor sau a informațiilor din documentele de lucru.

5.2 Revizuirea documentelor de lucru

De ce trebuie revizuite documentele de lucru?

Documentele de lucru sunt revizuite din mai multe motive, printre care:

- asigurarea că munca de audit a fost efectuată în conformitate cu standardele de audit;
- asigurarea concordanței cu procedurile din manualul de audit;
- explicarea abordării profesionale;
- confirmarea că munca de audit preconizată a fost efectuată;
- confirmarea că probele colectate și analizele efectuate susțin concluziile la care s-a ajuns;

- confirmarea că consultațiile necesare cu managementul entității supuse auditului s-au efectuat, înregistrat și neînțelegerile au fost soluționate; și,
- asigurarea că toate riscurile, subiectele, îngrijorările semnificative (inclusiv neregularitățile posibile) din cadrul auditului au fost abordate corespunzător.

Un rezultat secundar foarte important al revizuirii documentelor de lucru întocmite de către auditor este oportunitatea pe care o oferă pentru instruirea în procesul de lucru sau pentru identificarea necesităților de instruire, sau dezvoltare, în viitor.

Când sunt revizuite documentele de lucru?

Ghidul privind cadrul calității este suportul privind constituirea și menținerea sistemului de control al calității, care explică esența și elementele cadrului de calitate a activității realizate de Curte și oferă asistență metodologică în procesele de **creare, implementare și menținere** a unui sistem adecvat de control al calității. Conform cerințelor ghidului, șeful echipei de audit trebuie să revizuiască modul în care au fost întocmite documentele de lucru de către membrii echipei de audit. În același timp, este necesar ca documentele de lucru să fie revizuite de către responsabilul de audit.

Documentarea revizuirii și notițele de revizuire

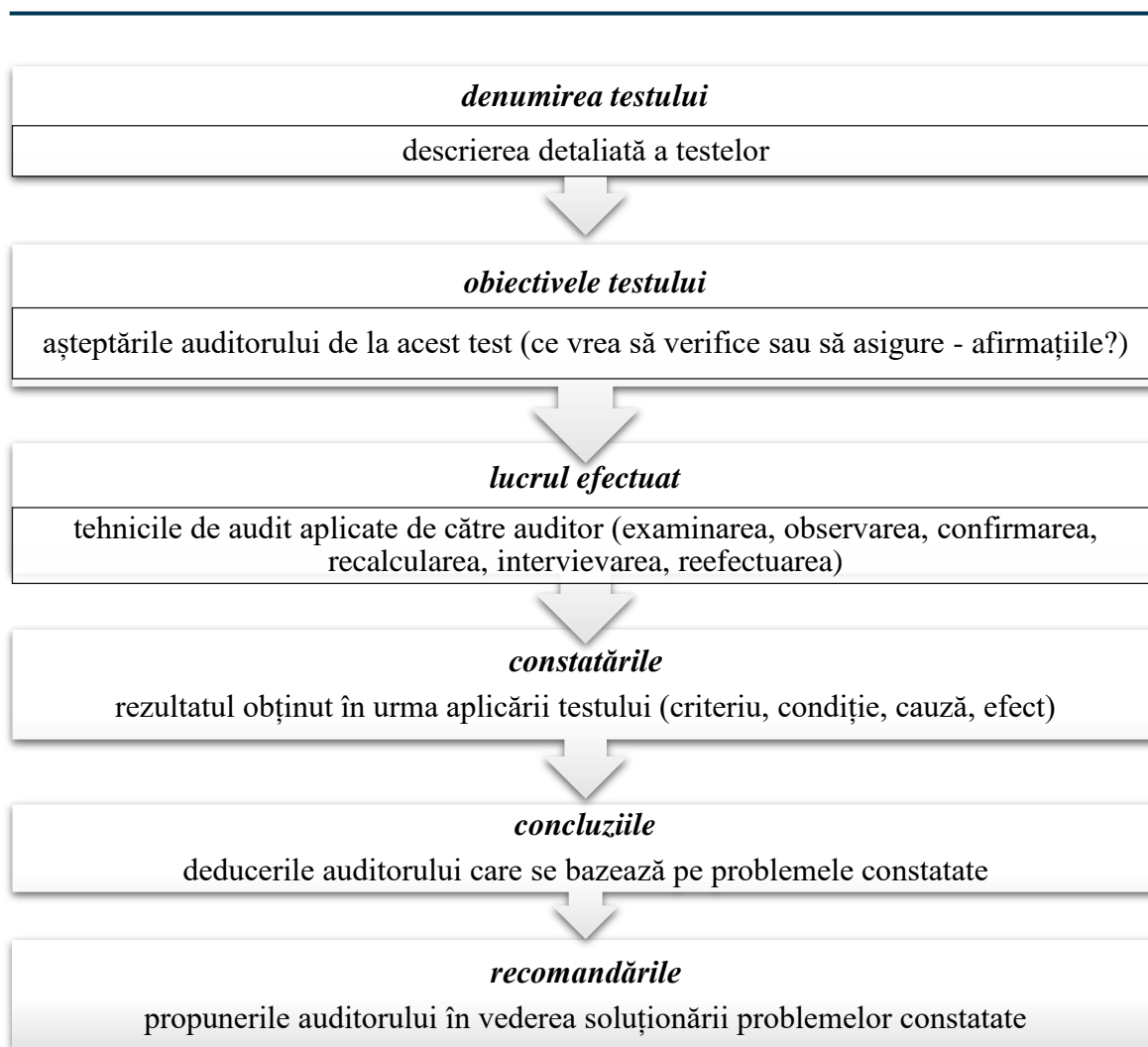
Pe parcursul revizuirii documentelor de lucru, revizorul trebuie să indice concret că documentele au fost revizuite. Aceasta, în mod normal, se realizează prin plasarea pe document a inițialelor revizorului și a datei revizuirii.

Orice întrebare a revizorului privind materialul supus revizuirii trebuie documentată ca „Notițe ale revizorului”, pentru ca ulterior autorul documentelor de lucru să poată oferi răspuns.

5.3 Elaborarea documentelor de lucru

5.3.1 Documentele aferente etapei de executare

La etapa de executare, auditorul trebuie să documenteze procedurile de audit aplicate, probele de audit obținute și concluziile la care s-a ajuns, precum și efectul acestora asupra raportului auditorului. Pentru aceasta, auditorul întocmește „Documentul de lucru de la etapa de executare”, care cuprinde următoarele elemente:



Elaborarea acestui document prevede că auditorul va atașa probe suficiente și adecvate care să-i permită să-și confirme constatările și concluziile deduse.

5.3.2 Dosarele de audit

Forma și conținutul dosarelor de audit

După finalizarea misiunii de audit, auditorul grupează documentele de lucru în 2 dosare de audit: *dosarul curent* și *dosarul permanent* de audit, care sunt revizuite de către șeful subdiviziunii responsabil de misiunea de audit.

Dosarele de audit trebuie structurate astfel încât să permită persoanelor neimplicate în misiunea de audit urmărirea activității de audit realizate, de la etapa de planificare până la elaborarea Raportului de audit. De asemenea, dosarele de audit bine organizate facilitează desfășurarea procesului de revizuire a calității.

a) Dosarul permanent

Dosarul permanent conține documente cu caracter constant și *este actualizat cu documente noi din cadrul misiunii de audit ulterioare*. Acest fapt permite evitarea repetării unor activități de audit și transmiterea de la o misiune la alta a elementelor de cunoaștere a entității și a sistemului de control intern al acesteia. Constituirea dosarelor permanente este foarte utilă pentru realizarea misiunilor de audit statutar (Bugetul de stat, BASS, FAOAM).

Dosarul permanent se organizează în secțiuni (părți), care ușurează clasarea documentelor și consultarea lor. De regulă, acesta include:

Indexul	Secțiunea	Documentul standardizat	Conținutul documentelor de lucru
PP	P Planificare	Strategia generală de audit	Documentele de planificare
PR	R Raportare	Raportul de audit, Hotărârea Curții de Conturi	Agregarea constatărilor; Comunicarea constatărilor, recomandărilor; Scrisoarea către conducere

b) Dosarul curent

Dosarul curent de audit include documentele de lucru referitoare la misiunea de audit actuală. Dosarul curent este absolut necesar pentru:

- o mai bună organizare și control al misiunii;
- documentarea lucrărilor efectuate, deciziilor luate și asigurarea că Planul de audit a derulat fără omisiuni;
- susținerea muncii în echipă și supervizarea lucrărilor efectuate;
- justificarea opiniei emise și redactarea Raportului de audit.

Dosarul curent se organizează în secțiuni (părți), care ușurează clasarea documentelor și consultarea lor. De regulă, acesta cuprinde:

Indexul	Secțiunea	Documentul standardizat	Conținutul documentelor de lucru
CP	P Planificare	Strategia generală de audit	Documentele de planificare
CE	E Executare	Programele de audit	Documentele de executare
CR	R Raportare	Scrisoarea către conducere; Raportul de audit; Hotărârea Curții de Conturi	Comunicarea constatărilor, concluziilor și recomandărilor conducerii entității auditate; Agregarea constatărilor; Scrisoarea către conducere

6 AUDITUL SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE

6.1. Auditul rapoartelor financiare consolidate.

Auditul rapoartelor financiare consolidate sunt misiuni de audit complexe și din punct de vedere istoric au cuprins probleme speciale, deoarece echipele au trebuit să abordeze:

- lipsa responsabilității la nivel ministerial pentru calitatea rapoarelor financiare consolidate; și
- dificultăți în confirmarea soldurilor inițiale într-o serie de instituții subordonate.

Situația legată de aceste 2 probleme s-a modificat acum, deoarece:

- conform modificărilor operate la Legea nr. 229/2019, Ministrul - care este managerul entității publice, asigură coordonarea și monitorizarea organizării, menținerii și dezvoltării controlului intern managerial în cadrul entităților publice subordonate, unul dintre obiectivele CIM fiind fiabilitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale;
- toate ministerele au fost supuse auditurilor anuale și nu există probleme reziduale legate de soldurile inițiale, cu excepția cazului în care confirmarea acestora a fost subiectul denaturărilor care au modificat opinia de audit.

În pofida acestor evoluții, rămân o serie de provocări specifice pe care auditorii situațiilor financiare consolidate trebuie să le abordeze, așa cum sunt detaliate mai jos.

General

Un audit consolidat nu este un audit de grup. Auditorul nu are avantajul unor audituri separate (și opinii de audit asociate) ale entităților subordonate. Informația prezentată în rapoartele financiare consolidate este întocmită în baza rapoartelor financiare individuale ale entităților din subordine. Auditorul trebuie să se asigure că consolidarea rapoartelor financiare reflectă cu acuratețe starea reală a entității.

Auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a exprima o opinie asupra măsurii în care rapoartele financiare consolidate ale entității auditate sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Confirmarea soldurilor inițiale

După cum s-a menționat mai sus, soldurile inițiale sunt doar o problemă de îngrijorare în cazul în care problemele de calificare a opiniei din anul anterior pot avea un impact asupra valorilor declarate. În acest caz, atenția auditorului rămâne (după caz) asupra:

- determinării măsurii în care soldurile inițiale ale perioadei precedente au fost corect evidențiate în perioada curentă sau, acolo unde este cazul, au fost retratate;
- determinării măsurii în care soldurile inițiale reflectă aplicarea politicilor contabile adecvate;
- efectuării procedurilor specifice de audit (după caz) în vederea obținerii probelor referitoare la soldurile inițiale.

Procesul de planificare a auditului va stabili acțiunile întreprinse, de la auditul anterior, de către minister și va determina dacă există un risc semnificativ legat de unul sau mai multe solduri inițiale.

Identificarea sferei de cuprindere a auditului

Luarea în considerare a numărului de instituții subordonate din cadrul unui minister este un aspect important în stabilirea abordării auditului și a sferei auditului.

Procedurile analitice preliminare vor evidenția, de exemplu:

- relația dintre cheltuieli / venituri / active între aparatul central și entitățile din subordine, precum și între entitățile din subordine - de exemplu, acestea sunt concentrate într-un număr mic de entități sau distribuite în mod egal între toate entitățile;

- dacă entitățile din subordine individual încorporează un nivel semnificativ de cheltuieli / venituri / active pentru domenii de audit specifice;
- dacă s-au produs mișcări semnificative în cheltuieli / venituri / active la o entitate din subordine, în mod individual.

Atenție!!! Datorită volumului extins de informații care stau la baza unui audit consolidat, trebuie acordată o atenție deosebită procedurilor analitice preliminare, pentru a demonstra o abordare eficientă, bazată pe risc, a auditului consolidat.

Notă: *Domeniul de aplicare a auditului va acoperi în ansamblu rapoartele financiare consolidate.

*Obiectivul inițial este de a determina pentru care domenii asigurarea poate fi obținută prin proceduri analitice comparative și care domenii de audit vor fi abordate prin testarea de fond a unui eșantion reprezentativ (a se vedea mai jos).

*Acolo unde există un număr mare de instituții din subordine, este puțin probabil ca o abordare de audit bazată pe controale să fie eficientă. De exemplu, atunci când o consolidare încorporează 10 entități din subordine, este posibil să acceptăm că munca necesară pentru efectuarea testelor de control în 11 locații este inefficientă în raport cu aplicarea testelor de fond. Cu toate acestea, acest lucru se poate aplica dacă, de exemplu, Aparatul central și o entitate din subordine au reprezentat o proporție mare de cheltuieli / venituri / active. Chiar dacă nu se aplică o abordare bazată pe controale, ar trebui să existe întotdeauna o anumită atenție asupra controalelor (a se vedea mai jos).

*Pentru a identifica domeniul de aplicare, auditorul trebuie:

- să evalueze întregul proces de consolidare - modul în care conducerea obține asigurarea pentru rapoartele financiare;
- să determine o abordare eficientă a auditului – să identifice ce proceduri de audit pot fi efectuate la nivel central, nu la nivelul instituției subordonate;
- să asigure o cantitate limitată de testare a controlului, chiar dacă nu se solicită asigurarea controalelor.

Evaluarea procesului de consolidare

Pentru a evalua procesul de consolidare a rapoartelor financiare, auditorul trebuie să intervieze conducerea entității/responsabilii de procesul de consolidare și să finalizeze o evaluare a procesului de consolidare a rapoartelor financiare.

Exemple de chestionare sunt prezentate în *Anexa nr.25*.

În rezultatul evaluării procesului de consolidare, auditorul poate constata că procesul de consolidare a rapoartelor financiare este bine organizat sau poate identifica și evalua riscurile pervazive și / sau riscurile specifice, în special dacă cerințele de răspundere prevăzute la modificările Legii nr.229/2019 nu au fost abordate în mod adecvat.

Notă: Obiectivul auditului este de a evalua modul în care procesul de consolidare este formalizat/revizuit și dacă demonstrează natura adevărată și corectă a rapoartelor financiare.

Determinarea unei abordări eficiente a auditului

Din punct de vedere istoric, abordarea auditului rapoartelor financiare consolidate a fost determinată, în parte, de numărul de entități din subordine care ar putea fi vizitate fizic. Aceasta nu este o abordare adecvată. *Trebuie stabilit un eșantion reprezentativ, bazat pe risc, pentru testarea de fond.*

Restricțiile cu care s-a confruntat personalul CCRM în timpul pandemiei COVID-19 au demonstrat din ce în ce mai mult că tranzacțiile pot fi auditate de la distanță și este important ca această abordare să fie maximizată pentru a demonstra că un eșantion reprezentativ de fond este auditat. Deși acest lucru poate fi aplicat mai ușor pentru unele tipuri de tranzacții decât pentru altele, este important să se obțină probe de audit adecvate pentru a permite abordarea tuturor afirmațiilor

Testarea controalelor

În pofida necesității unei abordări eficiente a auditului, este important să se acorde o anumită atenție controalelor interne, pentru a spori calitatea / impactul raportării auditului. Ar fi de așteptat ca acest lucru să se concentreze inițial pe Aparatul central al ministerului, dar ulterior ar putea fi aplicată o abordare ciclică pentru a asigura luarea în considerare a majorității entităților din subordine pe o anumită perioadă de ani. Testarea de fond a entităților din subordine ar putea fi, de asemenea, efectuată în timpul acestui proces ciclic, după cum este necesar.

Determinarea unei abordări de eșantionare reprezentativă

Dimensiunea eșantionului se stabilește prin utilizarea calculatorului standard de calcul al dimensiunii eșantionului. După determinarea dimensiunii eșantionului, un punct-cheie este abordarea auditorului cu privire la repartizarea eșantionului stabilit pe întreaga populație.

În rapoartele financiare consolidate, populația unui eșantion este complexă și combinată cu subpopulațiile entităților din subordine.

În acest context, auditorul ar trebui să abordeze repartizarea dimensiunii eșantionului prin aplicarea raționamentului profesional și să decidă asupra unei repartizări care să abordeze și riscurile evaluate.

Aceasta presupune că auditorul ar trebui să pună întrebări și să direcționeze răspunsul la aceste întrebări pentru a aplica abordarea corectă la repartizarea dimensiunii eșantionului pe întreaga populație, și anume:

- Este necesară prelevarea de probe stratificate pentru a aborda un risc despre care știm că există?
- Dacă facem o repartizare proporțională, ce ar trebui să facem atunci când urmărim repartizarea eșantionului către o entitate subordonată cu o pondere mai mică din valoarea întregii populații, iar aceasta ar fi mai mică de 5?

Într-un astfel de caz, ar fi prudent să se utilizeze dimensiunea minimă a eșantionului, așa cum este indicat în MAF.

Calculul și repartizarea dimensiunii eșantionului se vor efectua în trei pași:

1. Calculul și repartizarea eșantionului stabilit de calculatorul standard.
2. Ajustarea dimensiunii eșantionului stabilită în prima etapă prin extinderea acesteia în cazul identificării riscurilor specifice în etapa de planificare.
3. Repartizarea eșantionului final.

Exemplul de calcul și repartizare a eșantionului este prezentat în *Anexa nr.26*.

Indiferent de volumul de muncă pe care îl facem, trebuie să dovedim că eșantionul utilizat este reprezentativ. Eșantionului reprezentativ pentru auditul rapoartelor financiare consolidate trebuie să-i corespundă criteriul că fiecare unitate de eșantionare din populație are șansa de a fi selectată pe tot parcursul anului.

Notă: Auditorul trebuie să aplice o gândire critică atunci când evaluează populația unui minister ca reprezentativă. Nerespectarea acestui lucru va însemna un risc crescut, în special pentru reputația CCRM. Cea mai mare provocare ar putea fi atunci când exprimăm o opinie nemodificată. Auditorul trebuie să se asigure că poate demonstra că s-a făcut o cantitate suficientă de muncă, că nu a „trecut cu vederea” o denaturare semnificativă, deoarece nu poate demonstra că au „acoperit” majoritatea cheltuielilor / veniturilor / activelor consolidate.

Evaluarea erorilor

Aplicarea unei abordări pragmatice atunci când resursele de audit sunt limitate:

- dacă a fost emisă o opinie modificată în misiunea de audit anterioară, atunci predispoziția de a emite o opinie modificată în misiunea curentă poate fi abordată în stadiul incipient al misiunii, prin evaluarea concentrării asupra locului în care a apărut modificarea – Aparatul central / entitatea din subordine etc.;
- dacă activitatea de audit timpurie demonstrează că, de exemplu, mijloacele fixe la nivelul Aparatului central, sunt denaturate semnificativ, atunci nu este necesar să se studieze problema mijloacelor fixe la nivelul instituțiilor din subordine. În cazul dat, calitatea raportului de audit poate fi redusă, dar acest lucru ar permite auditorului să redirecționeze resursele pentru a audita alte componente ale ariei de audit, pentru a asigura aplicarea completă a abordării de audit planificate.

Notă: Acestea sunt sugestii de abordări pragmatice. Cum se vor aplica aceste sugestii depinde de raționamentul profesional al auditorului. Oricum, focalizarea trebuie să fie pe un nivel adecvat de acoperire a auditului pentru toate componentele de audit.

Extrapolarea erorilor într-un audit consolidat

Nu putem extrapola erorile la întreaga populație a instituțiilor din subordine. Cu toate acestea, trebuie să fim pregătiți să evaluăm tipul de erori identificate, posibilitatea ca acestea să existe în alte instituții subordonate și să facem mai multe teste (teste suplimentare) pentru a vedea dacă există sau nu denaturări semnificative.

De exemplu: S-a constatat că la 3 entități din subordine sporurile salariale au fost calculate incorect. Dacă sporurile ar fi fost calculate la fel de către toate entitățile din subordine, suma erorii ar fi fost potențial semnificativă. În acest caz, ar trebui să executăm lucrări suplimentare suficiente între entitățile din subordine, pentru a determina dacă există o eroare materială.

La nivelul instituțiilor din subordine, erorile vor trebui agregate. O subevaluare și o supraevaluare de dimensiuni egale într-o singură entitate din subordine sau între diferite instituții subordonate (de exemplu, în domeniul „Mijloace fixe”) se vor compensa reciproc, rezultatul fiind 0 (zero), ceea ce nu va afecta opinia rapoartelor financiare consolidate. Subevaluarea și supraevaluarea constatate pot fi descrise în Raportul de audit/ Scrisoarea către conducere, dacă erorile sunt de o amploare suficientă pentru a justifica raportarea.

Notă: În pofida faptului dacă erorile identificate nu sunt semnificative pentru consolidare, ar trebui să luăm întotdeauna în considerare raportarea acestora acolo unde sunt semnificative în contextul entității din subordine respective.

Exemplul nr.1:

Materialitatea -1,0 mil. lei.

Pentru grupa de conturi „Clădiri” în entitatea din subordine 1 – s-a constatat supraevaluarea cu 1,2 mil. lei.

Pentru grupa de conturi „Clădiri” în entitatea din subordine 2 – s-a constatat subevaluarea cu 1,2 mil. lei.

Impactul net este zero, deci fără impact asupra opiniei de audit. **Dar**, dacă problema evaluării clădirilor a fost identificată ca un risc semnificativ în timpul planificării auditului, raportați erorile contabile identificate în secțiunile Raportului de audit: „Alte informații” sau „Aspecte-cheie”.

Exemplul nr.2:

Materialitatea – 1,0 mil. lei

Pentru grupa de conturi „Clădiri” în entitatea din subordine 1 – s-a constatat supraevaluarea cu 12 000 lei.

Pentru grupa de conturi „Clădiri” în entitatea din subordine 2 – s-a constatat subevaluare cu 10 000 lei.

Impact net – 2000 lei, deci, fără impact asupra opiniei, întrucât este o sumă mică.

Nu este o problemă de raportare, dar erorile constatate ar trebui să fie discutate în mod oficial cu personalul financiar relevant al entităților din subordine.

Auditorul va trebui să decidă asupra nivelului la care va lucra. Este posibil ca analiza conturilor din 6 cifre să nu fie exact ceea ce aveți nevoie, deoarece auditul este planificat utilizând conturi de nivel mai general (de exemplu, conturi din 3 cifre).

ANEXE

Anexa nr. 1
Nota de comunicare privind competențele membrilor echipei de audit

Denumirea entității	
Perioada supusă auditării	

Elaborat de:	Verificat de:
Nume/funcție:	Nume/funcție:
Data:	Data:

Nume/rol	Experiența			Competențe specifice <i>(de ajustat în funcție de entitatea auditată)</i>			
	Instruire relevantă/Calificări	Experiență în domeniul auditului financiar la CCRM (ani)	Participare anterioară în această misiune (ani)	Experiența/Familiarizarea cu acest tip de misiune de audit, cu acest cadrul de raportare financiară (detalii despre experiență, de ex. în domeniul contabilității bazate pe angajamente)	Cunoștințe tehnice în domeniul sistemelor informaționale, evaluării controlului intern etc.	x	x

Concluzie:

Cumulativ, membrii echipei de audit au capacitățile, competențele și experiența necesară pentru realizarea acestei misiuni de audit.

Nume

(Șef direcție)

Sau, de ex.:

Concluzie:

Cumulativ, membrii echipei de audit au aptitudinile, competențele și experiența necesară pentru realizarea acestei misiuni de audit. Însă pentru sarcina specifică X, persoana Y din DG X se va alătura echipei. Prin această abordare, se urmărește promovarea unei abordări uniforme de la o echipă la alta, într-un domeniu în care procesul intern de control al calității a identificat aplicarea unor abordări neuniforme în trecut.

Nume

(Șef direcție)

Anexa nr. 2
Proces-verbal de instructaj

MODEL

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:

_____, șef de Direcție în cadrul Direcției generale de audit

_____, auditor public principal

_____, auditor public

_____, șeful Direcției juridice (*la necesitate*)

_____, auditor public principal în cadrul Direcției generale metodologie, planificare și raportare (*la necesitate*)

_____, consultant principal în cadrul Direcției TI și Securitate internă (*la necesitate*).

ORDINEA DE ZI:

Instructajul echipei privind principalele aspecte în realizarea auditului rapoartelor financiare consolidate ale Ministerului _____ încheiate la 31 decembrie 2019

Scopul: A aduce la cunoștință echipei de audit specificul planificării, executării și raportării misiunii auditului rapoartelor financiare consolidate ale Ministerului _____ încheiate la 31 decembrie 2019, precum și repartizarea sarcinilor de lucru.

Dna _____, șef al Direcției, a comunicat:

Începând cu _____, în baza Dispoziției nr. __ din data de _____, este inițiată misiunea de audit financiar al rapoartelor financiare consolidate ale Ministerului _____ încheiate la 31.12.2019, termenele de raportare fiind stabilite pentru luna mai 2020.

Scopul auditului constă în oferirea unei asigurări rezonabile cu privire la faptul că rapoartele financiare consolidate al Ministerului _____ încheiate la 31 decembrie 2019 nu conțin denaturări semnificative ca urmare a fraudei sau erorii, precum și în exprimarea unei opinii cu privire la faptul dacă rapoartele financiare sunt prezentate, din toate punctele de vedere semnificative, conform cadrului normativ aplicabil de raportare financiară.

Cadrul de raportare financiară: Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr.181 din 25.07.2014; Legea contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007; Ordinul ministrului finanțelor nr.216 din 28.12.2015 cu privire la aprobarea Planului de conturi contabile în sistemul bugetar și a Normelor

metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar; Ordinul ministrului finanțelor nr.215 din 28.12.2015 cu privire la aprobarea Normelor metodologice privind executarea de casă a bugetelor componente ale bugetului public național prin sistemul trezorerial al Ministerului Finanțelor; Ordinul ministrului finanțelor nr. 208 din 24.12.2015 privind Clasificația bugetară; Ordinul ministrului finanțelor nr.164 din 30.12.2016 cu privire la întocmirea Raportului narativ privind executarea bugetelor autorităților/instituțiilor bugetare;

Rapoartele financiare consolidate ale Ministerului _____ pentru care se va oferi opinia de audit: Bilanțul contabil (formularul FD-041), Raportul privind veniturile și cheltuielile (formularul FD-042), Raportul privind fluxul mijloacelor bănești (formularul FD-043), Raportul privind executarea bugetului (formularul FD-044); Raportul narativ privind executarea bugetului pe anul 2018, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative, care se aprobă anual de către minister.

Structura organizațională a entității. Analizând informația din dosarul permanent al misiunii de audit desfășurate în anul precedent, s-au constatat următoarele: Structura organizațională a Ministerului este complexă și diversificată, fiind structurată după domeniile de activitate, reieșind din competențele și responsabilitățile stabilite. Ministerul _____ întocmește și prezintă Ministerului Finanțelor, spre aprobare, rapoarte financiare consolidate, utilizând 2 niveluri de consolidare - Org1 și Org1-i.

Conform Clasificației organizaționale, Ministerul _____ (Org1) se constituie din 12 instituții cu statut de persoană juridică, dintre care 4 subdiviziuni sunt de nivelul Org1-i (_____), care, de asemenea, au în subordine subdiviziuni specializate și teritoriale cu buget și bilanț propriu (Org2), și ___ instituții de nivel Org2 (_____), subordonate nemijlocit Ministerului.

La etapa de planificare a misiunii de audit, după actualizarea informației privind modificările structurale ale Ministerului, vor fi identificate spre auditare entitățile din subordine care întocmesc și prezintă Ministerului rapoarte financiare pentru consolidare.

Obiectivele și operațiunile entității, problemele raportate de mass-media, sublinierea principalelor evoluții legislative/normative (după caz). Obiectivele de bază ale Ministerului sunt _____. Pe parcursul anului 20__ au fost modificate următoarele acte normative care afectează activitatea Ministerului. Totodată, mass-media a relatat ca Ministerul a investit în _____.

Rezultatele auditului precedent și ale abordării de audit aplicate. În rezultatul desfășurării misiunii de audit precedente, a fost emisă Opinia cu rezerve, dererminată de erorile semnificative constatate la mijloace fixe, uzura mijloacelor fixe, venituri și cheltuieli. De remarcat că abordarea de audit în misiunea precedentă a fost bazată pe testarea de fond, întrucât nu am putut obține asigurare inerentă și asigurare din control.

Evidențierea riscurilor semnificative. În rezultatul analizei Raportului de audit al misiunii din anul precedent, putem identifica următoarele riscuri care pot influența emiterea unei opinii modificate pentru misiunea curentă, și anume:

- riscul de necontabilizare a mijloacelor fixe și activelor neproductive;
- riscul de necalculare sau calcularea eronată a uzurii mijloacelor fixe și amortizării activelor nemateriale;

- riscul de clasificare și atribuire necorespunzătoare a activelor nefinanciare și stocurilor de materiale circulante;
- riscul de clasificare și raportare necorespunzătoare a veniturilor și cheltuielilor de către instituțiile bugetare din subordinea Ministerului _____.

Asigurarea inerentă. Calificarea opiniei asupra rapoartelor financiare consolidate ale Ministerului din anul precedent este opinie cu rezerve. Denaturările semnificative care au influențat modificarea opiniei țin de următoarele componente de audit:

Soldurile conturilor contabile: mijloace fixe (subclasa 31), stocuri de materiale circulante (subclasa 33), creanțe (subclasa 41), datorii (subclasa 51), rezultat financiar (subclasa 72);

Componenta de Venituri: venituri din vânzarea mărfurilor și serviciilor (grupa de conturi 142);

Componenta de Cheltuieli: cheltuieli de personal (subclasa 21), bunuri și servicii (subclasa 22), prestații sociale (subclasa 27).

Pentru segmentele menționate nu vom avea asigurare inerentă. Prin urmare, modelul de asigurare nu va include asigurarea inerentă.

Totodată, pentru componentele care nu au fost printre aspectele descrise în baza pentru opinie vom decide dacă putem avea asigurare inerentă doar la finele etapei de planificare a auditului, atunci când vom evalua riscurile din misiunea curentă. Prin urmare, dacă nu vor fi identificate riscuri specifice, atunci vom avea asigurare inerentă la componenta dată.

Stabilirea materialității. Luând în considerație natura entității supuse auditului, care este o entitate publică de interes major, cu o structură organizațională complexă, nivelul pragului de semnificație va varia între 0,5% -1% .

Repartizarea sarcinilor de lucru, cu întocmirea documentației de audit aferente etapei de planificare:

DP 1 „Cunoașterea entității” – _____

DP 2 „Acțiunile întreprinse de entitate de la ultimul raport de audit elaborat de Curtea de Conturi” – _____

DP 3 „Evaluarea preliminară a MFC” – _____

DP 3.1 „Teste integrale” – _____

DP 3.2 „Evaluarea SI” – _____

DP 4 „Evaluarea auditului intern” – _____

DP 5 „Stabilirea materialității” – _____

DP 6 „Proceduri analitice” – _____

DP 7 „Stabilirea riscurilor de denaturare semnificativă” – _____

DP 8 „Sursele asigurării de audit” – _____

DP 9 „Programe de audit” - _____

DP 10 „Strategia de audit” – _____

Echipe de audit a fost informată și referitor la alte aspecte, precum:

asumarea responsabilității privind calitatea documentației de audit, și anume, necesitatea formulării unei concluzii bine argumentate la finalul fiecărui document de lucru;

respectarea calendarului activității de audit stabilit de către șeful echipei de audit și coordonat cu responsabilul de audit;

conlucrarea eficientă cu asistența juridică și metodologică;

respectarea cerințelor de etică;

asigurarea comunicării cu reprezentanții entității auditate la toate etapele de audit, respectarea cerințelor Regulamentului privind desfășurarea activităților aferente auditului;

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 monitorizarea și asigurarea calității misiunii de audit:

Echipa de audit:

Asistența juridică, metodologică și suportul TI:

Anexa nr. 3
Scrisoare de misiune

MODEL

SCRISOARE DE MISIUNE

INTRODUCERE

Scopurile acestei Scrisori sunt:

- a stabili temeiul în care Curtea de Conturi a Republicii Moldova auditează rapoartele financiare ale (denumirea entității) _____ ;
- a sublinia termenii misiunii de audit, si anume, obiectivul, domeniul de aplicare și limitările auditului, responsabilitățile auditorului, responsabilitățile conducerii;
- a obține acordul conducerii entității auditate cu privire la faptul că își asumă responsabilitățile ce le revin;
- a confirma faptul că există o înțelegere comună cu privire la termenii misiunii de audit între auditor și conducerea entității auditate.

Angajamentul asumat de către Curtea de Conturi va fi realizat prin exprimarea opiniei asupra rapoartelor financiare.

CONDIȚIILE MISIUNII DE AUDIT

1. OBIECTIVUL AUDITULUI

Obiectivul auditului financiar este:

obținerea unei asigurări rezonabile că rapoartele financiare în ansamblu nu sunt afectate de denaturări semnificative, cauzate de fraude și/sau erori, cu exprimarea unei opinii că situațiile/rapoartele financiare, sub toate aspectele semnificative, oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

2. DOMENIUL DE APLICARE

Auditul financiar va fi realizat în conformitate cu Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit și va acoperi situațiile/rapoartele financiare pentru exercițiul financiar 202_, întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

3. RESPONSABILITĂȚILE AUDITORILOR

3.1 Auditorul este responsabil de planificarea și realizarea misiunii de audit, cu obținerea probelor suficiente și adecvate în vederea susținerii bazei pentru exprimarea opiniei de audit.

3.2 Pentru obținerea unor probe relevante și rezonabile, care să susțină concluziile și credibilitatea observațiilor expuse în Raportul de audit, auditorul este responsabil de:

- evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a rapoartelor /situațiilor financiare, cauzate de fraude și/sau erori;
- planificarea și efectuarea procedurilor de audit ca răspuns la riscuri și obținerea probelor de audit suficiente și adecvate;
- evaluarea sistemelor de evidență contabilă și control intern relevante pentru întocmirea rapoartelor financiare;
- înțelegerea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere;
- evaluarea prezentării generale, a structurii și conținutului rapoartelor financiare, pentru a constata dacă acestea reflectă tranzacțiile și evenimentele care stau la baza lor într-o manieră care să ofere o prezentare fidelă;
- comunicarea entităților auditate, pe parcursul misiunii de audit, a observațiilor de audit, inclusiv a deficiențelor semnificative ale controlului intern.

4. PROCESUL DE AUDIT FINANCIAR

4.1 Auditorul va obține o înțelegere a sistemelor contabile și de control intern pentru a evalua oportunitatea acestora ca bază pentru pregătirea rapoartelor financiare și pentru a stabili dacă înregistrările contabile corespunzătoare au fost păstrate de entitate.

4.2 Un audit implică efectuarea procedurilor pentru a obține probe de audit cu privire la informațiile prezentate în rapoartele financiare. Natura și aria procedurilor de audit vor varia în funcție de evaluarea de către auditor a sistemelor contabile și a controlului intern ale entității și pot acoperi orice aspect al operațiunilor pe care auditorul le consideră adecvate.

4.3 Auditorul va examina toate documentele sau notele informative care trebuie emise împreună cu rapoartele financiare, va releva neconcordanțele identificate, astfel încât acestea să poată fi remediate înainte de semnarea Raportului de audit.

4.4 Pe parcursul misiunii de audit, auditorul va solicita de la managementul entității declarații scrise cu privire la subiectele importante aferente rapoartelor financiare în cazul în care nu se pot obține alte probe adecvate și suficiente, precum și în cazul când conducerea ar fi putut face anumite declarații verbale.

4.5 Auditorul va obține o înțelegere a auditului intern, pentru a identifica și a evalua riscurile de denaturare semnificativă, va evalua activitatea de audit intern atunci când aceasta este relevantă pentru evaluarea riscurilor și va efectua proceduri de audit pentru a confirma corespunderea auditului intern cu scopurile auditului nostru.

Încrederea în activitatea auditului intern nu poate fi întotdeauna adecvată pentru auditul rapoartelor financiare.

4.6 La sfârșitul fiecărei misiuni de audit, auditorul va prezenta managementului entității, pentru comentarii și explicații, proiectul Raportului de audit și proiectul Scrisorii către conducere.

Scrisoarea către conducere dezvăluie tipul opiniei, observațiile constatate și efectele acestora asupra rapoartelor financiare. De asemenea, *aceasta* conține recomandările de audit, precum și poziția conducerii entității auditate privind remedierea deficiențelor identificate.

În funcție de observațiile de audit, auditorul public va formula o opinie, care reprezintă o concluzie clară a acestuia, exprimată în scris într-o formă standardizată, bazată pe activitățile de audit asupra situațiilor financiare și referitoare la veridicitatea și conformitatea acestora, sub toate aspectele semnificative, cu reglementările aplicabile în domeniul respectiv.

Opinia de audit poate avea câteva forme de exprimare:

- opinie nemodificată – *opinie fără rezerve*;
- opinie modificată – *opinie cu rezerve, opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii*.

Limitările unui audit financiar

4.7 Auditorul va planifica auditul astfel încât să obțină o asigurare rezonabilă privind detectarea erorilor semnificative în rapoartele financiare sau în evidențele contabile, inclusiv a celor care rezultă din fraudă, eroare sau din nerespectarea legilor/ reglementărilor, însă, datorită naturii testului și altor limitări inerente ale unui audit financiar, există riscul inevitabil ca unele declarații greșite să rămână nedescoperite.

4.8 Activitatea de audit privind evaluarea controlului intern nu va fi suficientă pentru a ne permite să exprimăm asigurarea cu privire la eficacitatea, sau neeficacitatea, controalelor interne ale entității auditate.

Auditul asupra rapoartelor financiare nu poate atrage atenția conducerii entității asupra tuturor problemelor relevante care pot fi constatate în modul de organizare și funcționare a controlului intern și nu poate oferi asigurare conducerii entității dacă sistemul de control intern este sau nu eficient.

Independența

4.9 Auditorul public confirmă independența și obiectivitatea cu privire la acest audit în conformitate cu cerințele de etică stabilite de Curtea de Conturi. Aceasta înseamnă că auditorul public deține calificarea necesară pentru a desfășura misiunea de audit în conformitate cu standardele profesionale, cerințele legale și de reglementare aplicabile, că este liber de orice interes care ar putea fi considerat incompatibil cu integritatea, obiectivitatea și independența acestuia.

5. RESPONSABILITĂȚILE CONDUCERII

5.1 Conducătorul autorității/ instituției bugetare este obligat:

- să organizeze și să asigure ținerea evidenței contabile în mod continuu din momentul înregistrării până la lichidarea autorității/instituției bugetare;
- să asigure elaborarea, aprobarea și respectarea Politicii de contabilitate a autorității/ instituției bugetare;
- să asigure elaborarea și aprobarea procedurilor interne ale activității serviciului contabil;
- să asigure întocmirea și prezentarea oportună, completă și corectă a documentelor primare, a registrelor contabile conform regulilor stabilite de către Ministerul Finanțelor, precum și integritatea și păstrarea acestora;
- să organizeze efectuarea inventarierii;

- să asigure respectarea Legii contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007, Normelor metodologice conform Ordinului ministrului finanțelor nr. 216 din 28.12.2016 și a altor acte legislative și normative în vigoare;
- să asigure întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare în conformitate cu cerințele Ministerului Finanțelor, precum și a altor rapoarte și dări de seamă stabilite de către alte autorități publice;
- să asigure organizarea unui sistem de control intern managerial în cadrul entității publice de o asemenea natură, pe care conducerea o consideră necesară pentru a permite întocmirea rapoartelor financiare care să nu conțină denaturări semnificative, ca urmare a fraudei sau erorii.

5.2 Rapoartele financiare consolidate ale instituțiilor publice se semnează de către organele centrale de specialitate ale autorității publice și se prezintă Ministerului Finanțelor, în conformitate cu termenele și periodicitatea stabilită de lege (*pentru auditul rapoartelor financiare ale APC*).

5.3 Conducătorul entității publice asigură coordonarea și monitorizarea organizării, menținerii și dezvoltării controlului intern managerial în cadrul entităților publice subordonate (*pentru auditul rapoartelor financiare ale APC*).

5.4 Conducătorii autorităților/instituțiilor bugetare care administrează bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală sunt responsabili de întocmirea Raportului anual privind executarea bugetelor pe care le administrează.

5.5 Conducătorul autorității/ instituției bugetare este obligat să asigure echipa de audit cu:

- accesul la informațiile relevante pentru întocmirea rapoartelor financiare, cum ar fi înregistrările contabile, actele, documentele, informațiile și bazele de date necesare, într-un termen rezonabil, care nu va depăși limita stabilită de auditor;
- accesul nerestricționat la personalul entității, de la care auditorul consideră că este necesar să obțină probe de audit prin solicitarea informațiilor și explicațiilor verbale și scrise, de rigoare;
- accesul auditorilor publici pe teritoriul entității auditate, în sediile sau în alte localuri ale entității, și să le creeze condiții de lucru adecvate;

5.6 Conducătorul entității va informa Curtea de Conturi cu privire la orice eveniment ulterior care a avut impact asupra rapoartelor financiare auditate, apărut în urma aprobării Raportului de audit.

Notă: Neprezentarea fără motive întemeiate a datelor, informațiilor, actelor sau documentelor solicitate de Curtea de Conturi constituie o contravenție și se sancționează în temeiul [Codului contravențional al Republicii Moldova](#).

6. CONFIDENȚIALITATEA INFORMAȚIILOR

6.1 Curtea de Conturi este obligată să respecte regimul juridic al informațiilor atribuite la secretul de stat, comercial și al datelor cu caracter personal de care ia cunoștință în exercitarea atribuțiilor sale și să le comunice doar autorităților împuternicite.

6.2 Curtea de Conturi va păstra confidențialitatea informațiilor obținute în exercițiul funcției pe tot parcursul misiunii de audit și după finalizarea acesteia.

7. RESPONSABILITĂȚILE PRIVIND PREVENIREA ȘI DETECTAREA FRAUDEI/CORUPȚIEI

Conducerea entității publice este responsabilă de stabilirea unui sistem de control intern managerial, inclusiv prin implementarea procedurilor adecvate de prevenire și detectare a fraudei și corupției.

Sarcina conducerii este de a elabora și a implementa măsuri eficiente de prevenire a acțiunilor/ omisiunilor ce pot prejudicia fondurile publice ori pot permite încălcarea legilor și regulamentelor, precum și de a pune în aplicare proceduri adecvate pentru:

- promovarea și monitorizarea conformității cu legislația, reglementările, politicile, procedurile și alte instrucțiuni și atribuții de conducere financiară și administrativă;
- implementarea strategiilor pentru prevenirea și detectarea cazurilor de fraudă/corupție.

Responsabilitatea auditorilor constă în obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la faptul că situațiile/rapoartele financiare, în totalitatea lor, nu conțin denaturări semnificative, ca rezultat al fraudei ori al erorii, obiectivele auditului fiind:

- la etapa de planificare, auditorii urmează să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei;
- la etapa de executare, auditorii urmează să obțină probe de audit suficiente și adecvate privind riscurile evaluate.

În cazul identificării de către auditori a riscului de fraudă/corupție, vor fi aplicate procedurile specifice din cadrul Curții de Conturi, precum și conclucrarea cu organele de drept responsabile de investigarea cazurilor de fraudă și corupție.

8. ALTE ASPECTE

8.1 Securitatea informațională.

În timpul misiunii de audit vom comunica și în format electronic.

Transmiterea electronică a informațiilor nu poate garanta siguranța informației primite și auditorul conștientizează existența riscurilor care implică orice comunicare electronică autorizată între părți.

Fiecare parte este de acord să utilizeze proceduri rezonabile pentru a verifica virusurile cele mai cunoscute, înainte de a trimite informații în format electronic. Fiecare parte va fi responsabilă de protejarea propriilor sisteme și interese în legătură cu comunicațiile electronice și nu vom avea niciun fel de răspundere unul față de celălalt pentru orice eroare, deteriorare, pierdere sau omisiune care rezultă din /sau în legătură cu comunicarea electronică a informațiilor dintre noi.

8.2 Excluderea răspunderii din clauza anterioară nu se aplică în măsura în care răspunderea rezultă din acte, omisiuni sau prezentări greșite, care sunt penale, compromise sau frauduloase.

9. ALTE SERVICII

9.1 Curtea de Conturi poate efectua lucrări suplimentare în afara sferei de aplicare a unui angajament de audit financiar. Aceste lucrări pot fi de interes pentru persoanele însărcinate cu guvernarea sau pentru utilizatorii rapoartelor financiare. Astfel de lucrări pot include, de exemplu, investigații menite să examineze aspecte-cheie de proprietate, guvernare sau management financiar.

9.2 Auditorul va raporta în cazul în care va constata nereguli pe parcursul misiunii de audit, și anume:

- nerespectarea mandatului - se referă la neconformarea managementului de a utiliza resurse și de a îndeplini cerințele de responsabilitate, în conformitate cu autoritatea acordată;
- risipă/ pierderi - se referă la neconformarea managementului de a obține și de a utiliza resursele în mod economic, fără ca banii publici să fie irosiți; și
- cazurile de abuz - se referă la neconformarea managementului/ conducerii de a îndeplini așteptările legislativului și ale publicului referitor la standardele adecvate de comportament.

10. CONDITIILE DE CONFIRMARE ȘI ACCEPTARE A TERMENILOR MISIUNII DE AUDIT

10.1 Confirmarea de termeni ai angajamentului

Se solicită respectuos confirmarea prin semnătură a prezentei scrisori și acceptarea termenilor misiunii de audit. Dacă sunt necesare informații suplimentare referitoare la termenii misiunii de audit înainte de a răspunde, vă rugăm să ne contactați.

10.2 Prezentul act este în vigoare până la data la care va fi emisă o nouă scrisoare de misiune de audit.

Termenii acestei misiuni de audit sunt acceptați și vor fi respectați de către:

Membrul Curții de Conturi,

Reprezentantul conducerii,

Responsabilul de audit:

Șeful echipei de audit:

Data _____20__

Data _____20__

Anexa nr. 4

Considerații privind materialitatea

Secțiunea 1.1.6 oferă îndrumări extinse privind materialitatea. Informațiile suplimentare cu referire la materialitate sunt redate mai jos:

1. Stabilirea abordării sistematice necesare pentru determinarea materialității:

Stabiliți ce valoare este considerată semnificativă în contextul unui audit specific, prin efectuarea următorilor pași:

- *Identificați utilizatorii preconizați ai situațiilor financiare (se vor număra acționarii entității și cei însărcinați cu guvernanta, instituțiile financiare, ministerele, publicul, ONG-urile și donatorii, cum ar fi UE, sau agențiile multilaterale, cum ar fi FMI, creditorii, angajați etc.);*
- *Identificați în situațiile financiare cele mai importante informații pentru acești utilizatori (de ex., cheltuielile totale, patrimoniul, excedentul sau deficitul anual). Acestea ar trebui să fie, în mod normal, o cifră principală în situațiile financiare;*
- *Estimați cel mai mare procentaj sau procentaje prin care valoarea importantă sau valorile importante din situațiile financiare ar putea fi incorecte, fără a afecta în mod semnificativ deciziile utilizatorilor. În mod normal, identificăm mai multe procentaje care pot fi aplicate (a se vedea mai jos);*
- *Înmulțiți procentajul sau procentajele estimate la pasul 3 cu valoarea sau valorile de bază de la pasul 2;*
- *Selectați cea mai mică valoare obținută la pasul 4. Aceasta este valoarea materialității, ceea ce înseamnă că o eroare sau erori egale sau depășind această valoare sunt semnificative;*
- *Documentați materialitatea.*

2 . Nivelurile de materialitate aplicate de CCRM

În practică există câteva orientări care pot fi folosite pentru a determina nivelul sau nivelurile adecvate pentru calcularea materialității. Deși orientările nu ar trebui să înlocuiască utilizarea raționamentului profesional, următoarele pot fi utile, în funcție de natura entității care este auditată.

Nivelul materialității calculat din totalul cheltuielilor

Baza de materialitate, în funcție de sensibilitatea raportului financiar:

<i>Baza de materialitate</i>	<i>Foarte sensibilă</i>	<i>Sensibilă</i>	<i>Insensibilă</i>
Total cheltuieli	0,5%	0,5 – 2%	2%

Baza de materialitate, stabilită în funcție de dimensiunea entității

Nivelurile utilizate, în general, variază de la 2% pentru entitățile „mici” până la 0,5% pentru entitățile „mari”. Cu toate acestea, dimensiunea în mod izolat nu trebuie să fie singura bază pentru determinarea materialității – la evaluarea cifrei necesare trebuie aplicat raționamentul, iar orice utilizare propusă de 0,5% trebuie evaluată în mod critic.

Pentru auditarea rapoartelor BS, BASS, FAOAM, RFC ale ministerelor, ar fi relevant de aplicat 0,5% - dacă opinia precedentă a fost contrară ,sau 1% - dacă opinia precedentă a fost fără rezerve (sau au fost unele denaturări pentru care se vor stabili câteva riscuri specifice). Acest lucru este abordat în continuare în secțiunea 1.1.61.1.16.

Pentru auditarea rapoartelor APL, altor entități mici, ar fi relevant de aplicat 2% - dacă opinia precedentă a fost fără rezerve (sau au fost unele denaturări pentru care se vor stabili câteva riscuri specifice), sau 1% - dacă opinia precedentă a fost contrară.

Nivelul materialității calculat din totalul veniturilor

Adesea se recomandă același interval cuprins între 2% și 0,5%, care este utilizat în general pentru cheltuieli (a se vedea mai sus):

<i>Baza de materialitate</i>	<i>Foarte sensibilă</i>	<i>Sensibilă</i>	<i>Insensibilă</i>
Total venituri/cheltuieli	0,5%	1%	2%

Această metodă ar fi corespunzătoare numai pentru organele auditate în urma contabilității de angajamente complete și, prin urmare, înregistrării acestor active ca creanțe, stocuri și active fixe. Fără aceste active, entitatea auditată va fi, cel mai probabil, într-o poziție de deficit acumulat, iar valoarea capitalului ar putea să nu aibă semnificație pentru utilizatori.

Nivelul materialității calculat din valoarea activelor

De obicei este sugerat 0,5%.

3. Alegerea bazei de materialitate

În auditul unei entități din sectorul public, cheltuielile reprezintă cea mai potrivită bază pentru activitățile programate. Valoarea cheltuielilor este crucială pentru ca Parlamentul să ia decizii, deoarece cheltuielile reflectă costurile implementării politicilor. În același timp, utilizatorii rapoartelor financiare pot fi interesați de costurile legate de activitatea unui anumit domeniu de activitate. Alte abordări potențiale sunt detaliate mai jos.

4. Materialitatea calitativă

Identificarea elementelor materiale calitative necesită:

- Justificarea bazei pe care un articol este considerat calitativ material, și anume:
- claritate cu privire la ce activitate de audit este necesară pentru a aborda aspectul identificat material calitativ - de exemplu, creșterea dimensiunii eșantionului planificat prin testarea afirmației afectate / tranzacției;

- includerea într-un program de audit, cu descrierea testelor suplimentare și menționarea în Strategia de audit a abordării acestui aspect de audit.

Auditorul va aplica judecata profesională pentru a justifica cât de multă muncă trebuie să fie efectuată.

5. Exemple de argumentare în DP 5 „Stabilirea materialității”

Determinarea materialității se documentează în documentul standardizat DP 5 „Stabilirea materialității”. Auditorul trebuie să descrie justificarea argumentată a opțiunii ce ține de nivelul materialității și a bazei selectate pentru determinarea acesteia.

Auditorul va decide, în baza raționamentului său profesional, cât de multe informații va nota în formular pentru a putea argumenta deciziile luate.

Exemple de argumentări:

Materialitatea cantitativă

Pentru stabilirea bazei de materialitate se utilizează cheltuielile, deoarece considerăm că valoarea lor este mai utilă pentru luarea deciziilor de către Parlament, întrucât cheltuielile reflectă costurile implementării politicilor bugetar-fiscale ale statului. Am stabilit nivelul materialității în valoare de 1 %, deoarece importanța rapoartelor respective se consideră a fi medie pentru public și mass-media. De remarcat că bugetul entității este unul semnificativ valoric, auditul precedent nu a identificat denaturări semnificative, fiind oferită o opinie nemodificată. De asemenea, reorganizări în cadrul instituției nu au avut loc.

Materialitatea calitativă

La etapa de planificare am identificat aplicarea angajaților ministerului la Programul nou „Prima casa”. „Prima casă” este un program pentru angajații din sectorul bugetar, menit să faciliteze obținerea unei locuințe de către aceștia, contribuind la acoperirea costurilor pentru locuința respectivă. Gradul sporit de interes politic și al mass-mediei pentru desfășurarea acestui program și preocuparea utilizatorilor rapoartelor financiare legate de guvernanta precară în legătură cu desfășurarea proiectului identifică semnificativ calitativ aspectul ce ține de Regularitatea aplicării de către angajații ministerului la acest program.

Ați putea prefera să utilizați o altă metodă de evaluare a materialității (și, prin urmare, un alt format al documentului de lucru). Acest lucru este adecvat atâta timp cât evaluarea materialității este documentată în Dosarul de planificare, utilizând documente de lucru adecvate pentru a furniza dovezi despre modul în care ați ajuns la cifra materialității.

6. Precizia planificată (materialitatea funcțională)

Precizia planificată este calculată simplu ca fiind egală cu un procentaj din diferența dintre materialitate și eroarea totală așteptată. Nivelul materialității care urmează să fie utilizat depinde de raționamentul dvs. cu privire la natura erorilor din eșantion. În general, veți estima „precizia” ca fiind cuprinsă între 80% și 100% din diferența dintre materialitate și eroarea totală presupusă. Veți alege un procentaj mai ridicat în acest interval dacă credeți că erorile variază puțin de la an la an sau un procentaj mai mic în interval dacă

valoarea erorii este imprevizibilă. Apoi veți înregistra în documentele de lucru baza pentru estimările erorii așteptate și preciziei.

Exemplu

Ați stabilit un nivel de materialitate de 450 000 000 lei pentru entitatea auditată A. Auditorul consideră că activitățile de control intern sunt în mod rezonabil adecvate și se așteaptă la un nivel scăzut de eroare, deci veți estima eroarea în rapoartele financiare la 45 000 000 lei (10% din valoarea materialității).

Considerați că erorile variază puțin în fiecare an, astfel încât calculați precizia ca fiind egală cu 90% din diferența dintre 450 000 0000 lei (nivelul de materialitate) și 45 000 000 lei (eroarea estimată). Dacă înmulțim 405 000 000 lei cu 0,9, obținem o cifră de precizie de 364 500 000 lei.

Materialitatea funcțională este stabilită în mod normal la 90% din materialitatea fără eroarea așteptată. Acest lucru asigură faptul că se obțin suficiente dovezi care să susțină opinia de audit. Nivelul de eroare estimat în situațiile financiare ține de raționamentul profesional, care este influențat de mai mulți factori, printre care:

- nivelul erorilor identificate în urma auditului din anul precedent (inclusiv erorile ajustate și cele neajustate);
- așteptarea ca entitatea auditată să fi corectat denaturările neajustate din anul precedent;
- calitatea mediului de control al entității; și
- așteptarea ca entitatea să ajusteze denaturările identificate în situațiile financiare pentru anul curent.

Anexa nr. 5

Considerații privind activitățile de control intern

Standarde generale pentru structura controlului intern

INTOSAI descrie cinci standarde generale pentru controlul intern, pe care trebuie să le urmeze conducerea și angajații entității auditate:

- **Asigurarea rezonabilă.** *Structurile activităților de control intern trebuie să ofere o asigurare rezonabilă că obiectivele generale ale entității auditate vor fi îndeplinite pe baza unor considerații privind costurile, beneficiile și riscurile, care sunt: executarea operațiunilor în mod ordonat, etic, economic, eficient și eficace.*
- **Atitudinea de susținere.** *Conducerea și angajații trebuie să mențină și să demonstreze permanent o atitudine pozitivă și de susținere față de activitățile de control intern.*
- **Integritatea și competența.** *Conducerea și angajații trebuie să fie integri din punct de vedere personal și profesional, să mențină un nivel de competență care să le permită să înțeleagă importanța organizării, implementării și menținerii unor activități bune de control intern și să îndeplinească obiectivele generale specificate în paragraf.*
- **Obiectivele activităților de control.** *Pentru fiecare activitate a entității trebuie să fie identificate obiectivele specifice ale activităților de control, care să fie corespunzătoare, cuprinzătoare, rezonabile și integrate în obiectivele organizaționale generale.*
- **Activitățile de control de monitorizare.** *Conducerea trebuie să-și monitorizeze continuu activitățile și să ia măsuri prompte și receptive la toate constatările referitoare la operațiunile neregulate, neeconomice, ineficiente și ineficace.*

Standarde detaliate pentru structura controlului intern

INTOSAI descrie, de asemenea, șase standarde detaliate, pe care entitatea auditată trebuie să le urmeze:

- **Documentarea.** *Structura activităților de control intern, toate tranzacțiile și evenimentele semnificative trebuie să fie clar documentate, iar documentele trebuie să fie disponibile imediat pentru examinare.*
- **Înregistrarea promptă și corespunzătoare a tranzacțiilor și a evenimentelor.** *Tranzacțiile și evenimentele semnificative trebuie înregistrate prompt și clasificate corespunzător.*
- **Autorizarea și executarea tranzacțiilor și a evenimentelor.** *Tranzacțiile și evenimentele semnificative trebuie să fie autorizate și executate numai de către persoanele care acționează în cadrul competențelor lor.*
- **Segregarea sarcinilor.** *Sarcinile și responsabilitățile principale legate de autorizarea, procesarea, înregistrarea și revizuirea tranzacțiilor și a evenimentelor trebuie segregate între persoane.*
- **Supravegherea.** *Pentru atingerea obiectivelor activităților de control intern trebuie să se asigure o supraveghere corespunzătoare.*
- **Accesul la resurse și înregistrări și răspunderea pentru acestea.** *Accesul la resurse și*

înregistrări trebuie limitat la persoanele autorizate, care răspund de supravegherea sau utilizarea acestora. Pentru garantarea răspunderii, resursele trebuie comparate periodic cu sumele înregistrate, în scopul de a stabili dacă cele două coincid. Frecvența cu care se va efectua compararea trebuie să se bazeze pe vulnerabilitatea patrimoniului.

Aceste standarde constituie baza pentru examinarea de către dvs. a activităților de control ale entității auditate.

Responsabilitatea pentru menținerea controalelor interne

Conducerea

Conducerea entității auditate este responsabilă de asigurarea instituirii și revizuirii unei structuri corespunzătoare de control intern și de actualizarea acesteia, pentru a o menține eficientă. Angajații entității auditate de la toate nivelurile sunt ulterior responsabili de asigurarea funcționării corespunzătoare a structurii de control intern.

Ca parte a procedurilor noastre de planificare a evaluării riscurilor, există un model pentru întrebările adresate conducerii.

Angajații

Toți angajații joacă un rol în efectuarea controalelor și trebuie să fie responsabili de comunicarea problemelor legate de operațiuni, nerespectarea codului de conduită sau de încălcările politicii.

Părțile externe joacă, de asemenea, un rol important în activitățile de control intern. Ele pot contribui la realizarea obiectivelor entității sau pot furniza informații utile pentru efectuarea activităților de control intern.

În următoarele secțiuni sunt oferite informații de bază privind elementele unui sistem de control și tipurile de activități de control pe care trebuie să le căutați.

Auditul intern

Auditul intern este în sine o activitate de control intern. El acționează ca o verificare independentă a performanței. Poate fi foarte eficient în a ajuta conducerea, prin evaluări și recomandări, să-și îndeplinească rolul de monitorizare.

Pentru a fi cel mai eficient, auditul intern trebuie să-și păstreze independența și să nu devină parte a activităților de control operațional. Unitatea de audit intern nu trebuie să efectueze verificări (cum ar fi pre auditul unor anumite tranzacții) în mod continuu. Ar trebui să auditeze și să revizuiască după efectuarea acțiunilor, sau ca o verificare separată, independentă și suplimentară, pentru a se asigura că angajații și conducerea își îndeplinesc sarcinile în modul corespunzător.

O unitate puternică de audit intern ar putea reduce activitatea de audit a CCRM și evita dublarea inutilă a activităților. Curtea de Conturi trebuie să asigure accesul acesteia la rapoartele de audit intern, la documentele de lucru conexe etc.

Anexa nr. 6 ***Frauda și corupția (SIA 240)***

Managementul instituției are responsabilitatea principală pentru prevenirea și detectarea fraudei și a corupției.

Următoarele îndrumări sunt menite să asigure un caracter sistematic al considerentelor din acest domeniu.

Definiția neregulii și a fraudei

În funcție de context, termenii „neregulă” și „fraudă” pot fi definiți în moduri diferite. Fiecare dintre termeni are un sens foarte distinct și foarte diferit.

Neregula (este neintenționată)

„Neregula” este definită ca orice încălcare a unei reglementări naționale, ca urmare a unei acțiuni sau omisiuni, care poate sau ar putea prejudicia fondurile publice, fie prin diminuarea sau pierderea veniturilor publice, fie prin cheltuieli publice nejustificate. Întrucât auditorii sunt întotdeauna preocupați de nereguli, această îndrumare se referă, în special, la cazurile de fraudă, după cum urmează.

Frauda (este intenționată)

„Frauda” este definită ca:

a) În ceea ce privește cheltuielile, orice act intenționat sau omisiune legată de:

- folosirea sau prezentarea de declarații sau documente false, incorecte sau incomplete, care are ca efect dobândirea sau reținerea pe nedrept a fondurilor publice;
- nedezvăluirea de informații în încălcarea unei obligații specifice, cu același efect;
- folosirea greșită a astfel de fonduri pentru alte scopuri decât cele pentru care au fost inițial acordate.

b) În ceea ce privește veniturile, orice act intenționat sau omisiune legată de:

- folosirea sau prezentarea de declarații sau documente false, incorecte sau incomplete, care are ca efect diminuarea ilegală a resurselor publice;
- nedezvăluirea de informații în încălcarea unei obligații specifice, cu același efect; și
- folosirea greșită a unui beneficiu legal obținut, cu același efect.

Frauda este înșelarea intenționată pentru a obține un avantaj financiar nedrept sau ilegal. Poate fi vorba de distorsiunea intenționată a rapoartelor financiare și a altor înregistrări, precum și de deturnarea patrimoniului.

În timpul unui audit puteți întâlni mai multe circumstanțe care sugerează că o activitate frauduloasă poate să aibă loc și care trebuie investigată și raportată imediat în conformitate cu îndrumările CCRM. Constatarea unei eventuale fraude este aproape cu siguranță legată de deficiențele de management sau slăbiciunile activităților de control intern, care au permis apariția posibilei fraude.

Responsabilitatea conducerii pentru prevenirea și detectarea fraudei și a actelor ilegale

Conducerea este responsabilă de stabilirea unui sistem eficient al activităților de control intern pentru a asigura conformitatea cu actele legislative și normative, iar în baza acestuia, prevenirea fraudei și neregulilor. Prin urmare, conducerea are datoria de a elabora și implementa măsuri eficiente pentru prevenirea actelor sau omisiunilor, care ar putea cauza pierderea fondurilor publice sau ar permite încălcarea actelor legislative și normative specifice, și de a institui proceduri corespunzătoare pentru:

- dezvoltarea, promovarea și monitorizarea conformității cu actele legislative și normative, politicile și procedurile, instrucțiunile și mandatele financiare, administrative sau de altă natură;
- dezvoltarea și implementarea strategiilor de prevenire și detectare a fraudei și altor nereguli; și
- recepționarea și investigarea acuzațiilor de încălcare a standardelor corespunzătoare de comportament financiar sau fraudă și nereguli.

Rolul și responsabilitățile auditorului

Auditorul nu este responsabil de prevenirea fraudei. Responsabilitatea pentru prevenirea fraudei revine conducerii entității. În cazul tuturor misiunilor de audit, totuși, trebuie să planificați și să efectuați auditul în conformitate cu standardele de audit. Aceste standarde prevăd necesitatea obținerii de suficiente probe privind măsura în care datele financiare sau alte date examinate pe parcursul unui audit pot fi eronate, inclusiv denaturate și eronate din cauza fraudelor.

În consecință, trebuie să elaborați pași și proceduri specifice de audit, care să ofere o asigurare rezonabilă de detectare a neconformității, erorilor, neregulilor și actelor ilegale semnificative. Trebuie să fiți atenți la toate indicațiile de eventuale fraude și acte de corupție la toate etapele auditului. Nu trebuie să acceptați ca atare niciun lucru care pare neobișnuit sau extraordinar.

Planificarea auditului: pași și proceduri pentru detectarea fraudei potențiale

Sunteți responsabil de planificarea tuturor tipurilor de misiuni de audit, astfel încât, dacă există fraude sau alte nereguli, să aveți șansa rezonabilă de a le detecta.

O abordare potențială este de a asigura că:

- la planificarea auditului trebuie să se analizeze vulnerabilitățile pentru fraudă potențială;
- trebuie investigate sistemele și procedurile de prevenire și detectare a fraudei în cadrul entității auditate;
- evaluarea riscurilor trebuie să includă riscurile minore de vulnerabilitate la fraudă;
- auditorii trebuie să fie conștienți de potențialul fraudei în ceea ce privește anumite organe sau situații de audit;
- trebuie elaborate testele de audit imprevizibile; acestea cresc posibilitățile de identificare a fraudei;
- trebuie evaluate potențialele evitări ale activităților de control intern de către conducere pentru a vedea dacă au fost create posibilități de fraudă (a se vedea **Documentul de planificare al CCRM** privind riscurile semnificative).

În continuare sunt prezentate exemple de stegulețe roșii și indicatori ai unei eventuale fraude, care pot fi considerate parte a procedurilor de audit.

Exemple de stegulețe roșii și indicatori ai unei eventuale fraude

Indicatori generali: Documentație lipsă; sistem deficitar sau inexistent de gestionare contabilă sau financiară; interzicerea accesului auditorilor la înregistrări; rezistență activă sau pasivă la cererile de audit; lipsuri și surplusuri de numerar; surplusuri, lipsuri și numeroase ajustări ale stocurilor; activități de control intern deficitar sau lipsă; evitarea frecventă a activităților de control intern de către conducere; plăți pentru angajați fictivi sau angajați care au demisionat; declararea mai multor ore lucrate.

Materiale, bunuri, consumabile, stocuri: Lucruri personale achiziționate și facturate într-un cont de bunuri sau stocuri; manipularea numărului de bunuri și stocuri; manipularea valorii stocurilor și bunurilor; exagerarea datelor privind furturile reale și lipsurile cu scopul de a acoperi furturile interne; declararea unor bunuri sau stocuri vechi, dar care nu sunt vechi; păstrarea bunurilor sau a stocurilor vechi după ce au fost declarate vechi; achiziționarea de bunuri sau stocuri vechi sau deja depășite; obiecte luate pentru uz privat; coluziune între furnizori și depozitarii instituției.

Achiziții și contractare: Achiziția de servicii și bunuri care nu sunt necesare sau care depășesc cantitatea necesară; evaluări ale necesităților de servicii care nu sunt adecvate sau elaborate în mod necorespunzător; cerințe care justifică continuarea contractării sau cumpărării de la anumiți executanți de lucrări sau furnizori; contractarea sau cumpărarea de la o singură sursă, fără a dezvolta surse alternative de bunuri și servicii; declarații de muncă sau specificații care par să se potrivească unui executant de lucrări sau furnizor favorizat sau unic; difuzarea de informații privind achizițiile executanților de lucrări sau furnizorilor preferați sau selectați; consultarea cu executanții de lucrări și furnizorii preferați cu privire la cerințe și specificații; elaborarea de standarde de precalificare, specificații sau condiții de limitare a concurenței; divizarea cerințelor contractului astfel încât executanții de lucrări și furnizorii să poată împărți sau să transfere prin rotație ofertele sau să evite politicile de achiziții; propuneri de oferte și cotații de preț pierdute sau depuse greșit; descalificarea dubioasă a unui executant de lucrări sau furnizor; criterii de evaluare părtinitoare a propunerilor; atribuirea contractului unui alt ofertant decât celui care a oferit cel mai mic preț; modificări semnificative ale contractului după atribuirea acestuia; atribuirea contractului către executanții de lucrări sau furnizori cu performanțe slabe sau îndoielnice în trecut; certificarea incorectă de către executantul de lucrări sau furnizor cu privire la stadiul finalizării sau livrării obiectului contractului; furnizarea de servicii sau materiale care nu corespund cu cerințele contractului; acceptarea de servicii și bunuri fără a verifica certificarea executantului de lucrări sau furnizorului cu privire la calitatea acestora; facturarea bunurilor/serviciilor nefurnizate; furnizarea de bunuri de calitate inferioară; facturi false.

Conturi bancare: Colectarea de numerar nedepus în bancă, efectuarea de vânzări în numerar și neînregistrarea lor, colectarea unei vânzări în numerar și înregistrarea doar a unei părți din vânzare, primirea de numerar și creditarea doar a unui cont pentru o parte din vânzare, primirea și înregistrarea numerarului fără depozitare și clasificarea acestuia drept numerar în tranzit.

Anexa nr. 7 Test integral (exemplu)

Putem concluziona că activitățile de control al bunurilor și serviciilor sunt satisfăcătoare. Responsabilul de achiziții raportează lunar administratorului-șef/supraveghetorilor. Înainte de a începe vreo achiziție prin procedura de achiziții, disponibilitatea fondurilor este confirmată în mod oficial de către directorul financiar și aprobată de către administratorul-șef, însă directorul financiar determină disponibilitatea pe baza fondurilor alocate categoriilor de bunuri și servicii în coduri economice. La finalizarea procedurii de achiziții, înainte de semnarea contractului, ambii directori reconfirmă disponibilitatea fondurilor, iar într-un final – semnează contractul. Responsabilul de certificare, ca ultimă legătură în proces, revizuieste din nou întreaga procedură înainte de efectuarea plății.

Test integral - bunuri și servicii		Afirmatia	Nivelul controlului	Referință la probă
Unitatea de solicitare	comanda + specificatiile tehnice			A3.2.1.1
director financiar	confirma dacă are buget suficient	Regularitate	Medium	A3.2.1.2
șef administrativ	<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">aprobarea initiala a comenzii</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">aprobare finala, inainte de semnarea contractului</div> </div>	Regularitate	Înalt	A3.2.1.2
Grupul de achiziție	<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">procesul de achizitie</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">contract</div> </div>			A3.2.1.3
Depozitarul	<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">receptia bunurilor</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">Contract/ raport privind bunurile intrate/act de predare</div> </div>			A3.2.1.4
contabilul	verificarea documentelor	Existență, Clasificare Exactitate Plenitudine	Medium	
Responsabilul de	plata			

Anexa nr. 8

Testarea domeniilor ne semnificative

Dacă suma totală a domeniilor ne semnificative este mai mare decât valoarea materialității, atunci ar fi prudent ca auditorul să extragă un eșantion (limitat) din toate soldurile ne semnificative pentru a obține asigurare de audit suplimentară pentru domeniile selectate. Extragerea unui eșantion (limitat) poate fi condiționată de următoarele circumstanțe:

- atunci când valoarea totală a domeniilor ne semnificative este egală cu valoarea materialității sau nu este mai mare de 2.5 ori decât valoarea materialității, auditorul va opta pentru testarea domeniilor selectate doar aplicând procedurile analitice comparative, cu condiția că pentru aceste domenii au fost efectuate procedurile analitice preliminare, deviațiile semnificative au fost explicate;
- atunci când valoarea totală a domeniilor ne semnificative este mai mare de 2.5 ori, dar mai mică de 5 ori decât valoarea materialității, auditorul va testa 10 unități din domeniile selectate;
- atunci când valoarea totală a domeniilor ne semnificative este mai mare de 5 ori, dar mai mică de 7.5 ori decât valoarea materialității auditorul va testa suplimentar 15 unități din domeniile selectate.

Atunci când valoarea totală a domeniilor ne semnificative este mai mare de 7.5 ori, dar mai mică de 10 ori decât valoarea materialității, auditorul va testa suplimentar 20 unități din domeniile selectate.

Exemplu,

Valoarea materialității constituie 7,0 mil. lei.

Au fost identificate următoarele domenii ne semnificative de audit:

Grupa de conturi 131 „Granturi primite de la guvernele altor state” -5,0 mil. lei;

Grupa de conturi 144 „Donații voluntare” - 3,8 mil.lei;

Grupa de conturi 282 „Alte cheltuieli curente” - 6,0 mil. lei;

Grupa de conturi 415 „ Acțiuni și alte forme de participare în capital în interiorul țării” – 3,6 mil. lei.

Valoarea totală a domeniilor ne semnificative constituie 18,4 mil.lei.

În aceste condiții, pentru a obține o asigurare suplimentară privind domeniile ne semnificative selectate, auditorul va decide să extragă un eșantion limitat de 10 unități de eșantionare pentru a le testa suplimentar pe lângă aplicarea procedurilor analitice comparative.

Anexa nr. 9***Analiza deviațiilor constatate în cadrul procedurilor analitice preliminare***

Procedurile analitice preliminare sunt un accent important în cadrul etapei de planificare, atât pentru selectarea domeniilor semnificative și nesemnificative, cât și pentru constatarea și analiza deviațiilor care evidențiază potențialele riscuri de audit și definesc considerabil abordarea de audit.

Sunt câteva aspecte importante care trebuie respectate odată cu proiectarea procedurilor analitice, și anume:

- este esențial de introdus corect datele financiare, de efectuat calculele cu precizie, fără greșeli, în caz contrar, analiza efectuată va fi inutilă și nu va descrie situația reală a entității auditate;
- este decisivă, pentru selectarea abordării de audit, analiza deviațiilor constatate. Deviațiile sunt valorile care trec de un anumit prag (%) al materialității stabilit de auditor. Se analizează atât tendințele pozitive, cât și cele negative, precum și impactul acestora asupra activității entității auditate și identificarea unor posibile riscuri de audit;
- formularea concluziei argumentate, cu indicarea deviației constatate, a cauzei și impactului acesteia asupra abordării de audit (sunt identificate riscuri de audit, sau nu sunt). Este binevenit de menționat, în concluzie, beneficiile sau deficiențele ca urmare a deviațiilor constatate.

Răspunsul auditorului la rezultatul realizării procedurilor analitice preliminare în cadrul cărora au fost determinate componentele semnificative și constatate deviații.

I. Este necesar ca auditorul:

- să analizeze detaliat toate problemele posibile surprinse de deviațiile constatate;
- să discute cu managementul, să intervieveze conducerea;
- să analizeze explicațiile conducerii pentru mișcările constatate de audit;
- să analizeze valorile bugetului aprobat/precizat;
- să analizeze efectele plăților efective reduse/majorate, cauzele acestor majorări/reduceri.

II. Analiza deviațiilor

De exemplu, pentru cheltuielile de retribuire a muncii au fost constatate deviații mai mici față de anul precedent - 4.5%. Astfel, auditorul:

- trebuie să stabilească de ce plățile efective sunt mai mici decât cele din anul precedent. Să descrie cauzele. Cauzele trebuie bine detaliate, pentru a evita neidentificarea unor posibile riscuri;
- trebuie să analizeze concomitent și informația prezentată în formularul FD-044, precum și sumele la nivel de 6 cifre;
- să discute cu conducerea, să ceară explicații pentru a clarifica deviația constatată;
- să descrie concluzia necesară cu privire la existența (sau nu) a riscurilor de audit.

III. Formularea concluziei bine argumentate.

Este important de elaborat concluzii foarte bine argumentate și de analizat detaliat toate consecințele posibile ale unor informații noi/necunoscute identificate în cadrul procedurilor analitice, ale unor deviații care trec peste limita stabilită de auditor. Este important ca în

concluzia argumentată să fie efectuată și o analiză analitică la nivel de riscuri de audit identificate.

Este binevenit de evitat formularea concluziilor la nivel generalizat.

Exemplu de concluzie la nivel generalizat:

„Deviația constatată la „Încasări din prestarea serviciilor cu plată” se datorează creșterii veniturilor colectate de la serviciile prestate de către minister și instituțiile din subordine .”

Este binevenit de detaliat argumentarea acestei deviații. Si anume,

„Domeniul „Încasări din prestarea serviciilor cu plată”- în urma analizei, s-a constatat o creștere a soldului la finele anului de gestiune, față de soldul la finele anului precedent, cu 2,48 %, și o micșorare în comparație cu soldul de la finele anului de gestiune față de bugetat o deviație de minus 8,51%.

Aceasta s-a datorat :

(i) creșterii semnificative de venituri colectate, ca urmare - confirmat de probele documentare ;

și (ii) unui flux al altor încasări mai mici decât bugetat, în special X(suma) de milioane de lei, datorită Y(cauza).

Respectiv, aceasta nu sugerează niciun risc semnificativ care ar trebui analizat în cadrul auditului .”

Anexa nr. 10

Sursele de obținere a asigurării inerente

Atunci când auditorul obține asigurare inerentă, volumul de lucru la etapa de executare se va diminua, fie prin reducerea nivelului de testarea a controalelor, fie prin reducerea nivelului de testare de fond.

La elaborarea modelului de asigurare, prin completarea documentului DP8 „Sursele asigurării de audit”, pentru a aplica asigurarea inerentă se va ține cont de 2 condiții esențiale:

- auditorul trebuie să documenteze și să argumenteze baza pentru care a considerat că are asigurare inerentă;
- toți auditorii trebuie să aplice o abordare consecventă în evaluarea asigurării inerente.

Aplicarea raționamentului profesional al auditorului, atunci când sursa asigurării inerente sunt rezultatele misiunii de audit din anul precedent

Astfel, auditorul trebuie să urmeze următorii pași:

1) să analizeze Baza pentru opinie a Raportului de audit din misiunea precedentă, pentru a identifica domeniile de audit în care au fost constatate denaturări semnificative;

2) să analizeze concluzia documentului standardizat DP7 „Riscuri” al etapei de planificare, elaborat pentru misiunea în derulare, unde este relatat faptul dacă au fost identificate riscuri semnificative pentru anumite domenii de audit.

1) În rezultatul misiunii de audit din anul precedent este exprimată **Opinia cu rezerve**.

În **Baza pentru opinia cu rezerve** sunt descrise *denaturările semnificative*, care au determinat modificarea opiniei de audit:

- Subevaluarea semnificativă a valorii terenurilor cu 85,0 mil. lei;
- Subevaluarea semnificativă a valorii clădirilor cu 70,0 mil. lei;
- Clasificarea eronată a cheltuielilor pentru bunuri și a cheltuielilor pentru servicii în valoarea semnificativă de 82,9 mil. lei;
- Supraevaluarea semnificativă a valorii uzurii mijloacelor de transport cu 15,0 mil. lei.

2) A fost identificat riscul specific – Supraevaluarea cheltuielilor privind retribuirea muncii.

Răspunsul auditorului:

Potrivit raționamentului profesional, auditorul poate avea mai multe opțiuni de abordare a situației descrise în ceea ce privește asigurarea inerentă.

Astfel:

- Auditorul poate concluziona că, întrucât opinia a fost una cu rezerve, nu va accepta asigurarea inerentă pentru toate domeniile auditate.

▪ Auditorul poate identifica domeniile de audit, pentru care nu va include asigurarea inerentă la elaborarea modelului de asigurare, și anume, domeniile de audit care au influențat opinia de audit din misiunea precedentă:

- Terenuri;
- Clădiri;
- Cheltuieli privind bunurile;
- Cheltuieli privind serviciile;
- Uzura mijloacelor fixe.

De reținut!!!

Domeniul de audit „Uzura mijloacelor fixe” este format din mai multe segmente de audit. Situația dacă avem sau nu asigurare inerentă pentru segmentele de audit care formează domeniul de audit „Uzura mijloacelor fixe” va depinde de faptul cum sunt aceste informații reflectate în rapoartele financiare – dacă este reflectată în rapoartele financiare valoarea totală a segmentelor de audit doar într-un element-rând (**Uzura mijloacelor fixe**), atunci nu vom avea asigurare pentru toată uzura, deoarece acolo s-a identificat denaturare semnificativă.

Totodată, auditorul, analizând concluzia DP7 „Riscuri” al etapei de planificare a misiunii de audit din anul curent, va concluziona că nu poate avea asigurare inerentă pentru cheltuielile privind retribuirea muncii, deoarece a fost identificat un risc specific la capitolul regularitate.

- De reținut că, în cazul în care în rezultatul misiunii de audit din anul precedent a fost exprimată „Opinie contrară”, nu putem obține asigurare inerentă pentru toate domeniile auditate în misiunea de audit din anul curent.

Aplicarea raționamentului profesional al auditorului atunci când sursa asigurării inerente sunt rezultatele muncii altor organe de control

Auditorul, atunci când analizează posibilitatea de a obține asigurare inerentă din activitatea altor organe de control, trebuie să țină cont de eficiența abordării de audit.

Astfel, dacă pentru analiza, evaluarea, revizuirea, documentarea muncii organelor de control auditorul va consuma mai mult timp decât pentru verificarea unui eșantion conform modelului de asigurare elaborat fără asigurare inerentă, atunci *acesta nu trebuie să fie interesat în obținerea asigurării inerente respective.*

În acest sens, ar fi bine ca auditorul să-și adreseze întrebarea:

„Consumă oare activitate necesară pentru confirmarea asigurării inerente (cu factorul de asigurare 2) din activitatea altor organe de control mai puțin timp decât verificarea unui eșantion suplimentar pentru factorul de asigurare 3 din testele de fond?”

Organul de control care a efectuat controlul în anul precedent a atestat următoarele:

- În anul 202_, au avut loc 40 de inspecții în 110 localități.
Au fost verificate, prin eșantionare aleatorie simplă, 1021 de cereri de ajutor social și ajutor pentru perioada rece a anului.
 - Neregulile găsite s-au ridicat la valoarea de 1426,1 mii lei, ceea ce reprezintă 0,18% din cheltuieli.

Răspunsul auditorului:

1) Să analizeze dacă toate afirmațiile de audit au fost testate;

- 2) Să examineze dacă eşantionul a fost unul reprezentativ- locația și perioada de activitate;
- 3) Să urmărească dacă munca efectuată este documentată corespunzător.

CONCLUZIE PRIVIND ASIGURAREA INERENTĂ

Concluzia de audit trebuie să conțină cel puțin următoarele argumente:

- Eșantionul utilizat de organul de control reprezintă X% din toată populația. Controlul efectuat în 110 localități reprezintă un eşantion reprezentativ al cazurilor analizate.

Munca efectuată de organul de control s-a bazat pe faptul dacă Afirmațiile de audit ale CCRM sunt îndeplinite în mod eficient prin faptul dacă:

- a. sumele și alte date aferente tranzacțiilor au fost înregistrate în modul corespunzător;
- b. tranzacțiile care au fost înregistrate au existat și corespund destinației activității entității;
- c. tranzacțiile sunt în conformitate cu legislația care le autorizează .

Auditorii sunt satisfăcuți de munca efectuată, deoarece a fost testată exactitatea, existența și regularitatea plăților. Reconcilierea elementelor din eşantion cu orarul de plăți totale ne oferă asigurarea privind afirmațiile de plenitudine și clasificare.

- Eroarea calculată constă din mai multe erori de valori mici care pot fi considerate sistematice, însă rata erorii, în general, este mică (nesemnificativă).

- Revizuirea de către auditori a documentației aferente câtorva cazuri (inclusiv cazuri în care au fost depistate erori) a confirmat faptul că rezultatele controlului sunt valide.

Anexa nr. 11

Abordarea riscului identificat la etapa de planificare

Evaluarea riscului de audit este efectuată la etapa de planificare a auditului, după colectarea tuturor informațiilor relevante referitoare la activitățile entității și la sistemul de control intern al acesteia.

Auditorul analizează riscurile și :

- ✓ distinge riscurile semnificative de audit și riscurile minore, precum și stabilește modul de abordare a acestora în cadrul auditului;
- ✓ asigură (după caz) conexiunea distinctă dintre testele pe care le va efectua și afirmațiile de audit.

Exemplu de abordare a riscurilor semnificative (riscuri specifice)

Instituția Publică (X) și-a mărit numărul angajaților pentru a oferi o gamă de servicii suplimentare de asistență în TI altor instituții din sectorul public și cel privat. Instituția Publică a făcut investiții în noi sisteme TI pentru serviciile suplimentare de asistență, dar sistemele respective nu funcționau eficace în primele două luni ale anului și au fost necesare intervenții manuale. Pentru toate serviciile prestate se achită o taxă și există o listă a tuturor taxelor/tarifelor pentru toate elementele de servicii oferite. Veniturile care se așteaptă a fi încasate se ridică la cifra de 130,0 mil. lei. Materialitatea este de 20,0 mil. lei.

Pentru identificarea unor riscuri în situația descrisă și evaluarea riscurilor identificate ca semnificative sau minore auditorii trebuie să aplice raționamentul profesional, totodată, auditorii trebuie să urmeze următorii pași:

- 1) Argumentarea faptului de ce riscul identificat este evaluat ca semnificativ

În cadrul analizei efectuate la etapa de planificare au fost identificate facturi în care nu sunt reflectate toate serviciile oferite și se admit întârzieri semnificative la emiterea facturilor.

Un alt aspect important constatat de auditori este faptul că, pentru activitățile de control la capitolul controlul facturilor și reconcilierea proceselor legate de noul flux de venituri, au fost identificate puncte slabe, care duc direct la ineficiența activităților de control.

- 2) Precizarea afirmațiilor afectate

Auditorul și-a adresat următoarele întrebări:

- Ține de competența Instituției Publice prestarea unor asemenea servicii?

Afirmația de regularitate – veniturile încasate ar fi neregulamentare dacă instituția nu are sarcina legală de a oferi servicii suplimentare de asistență TI. S-ar putea argumenta și faptul că orice cheltuieli aferente (de ex., pentru achiziționarea de noi sisteme TI) ar fi, de asemenea, neregulamentare dacă serviciile pentru care au fost achiziționate nu țin de competența instituției.

- Această activitate este reflectată corect și în contabilitate? Sunt toate tranzacțiile reflectate în evidența contabilă?

Afirmațiile de exactitate și plenitudine – facturarea incorectă și faptul că nu se reconciliază corect veniturile anticipate cu veniturile reale ar putea rezulta în denaturare semnificativă la nivelul sumei veniturilor înregistrate în rapoartele financiare. În cazurile în care nu este clar cât de mare ar putea fi denaturarea, există destulă incertitudine pentru a considera că este o potențială denaturare semnificativă.

3) Evaluarea valorii erorii așteptate.

Veniturile anticipate sunt de 6,5 ori mai mari decât materialitatea. Chiar dacă sunt supraevaluate semnificativ, ne-am putea aștepta ca o sumă semnificativă (peste pragul de semnificație) de venituri să fie încasată. Așadar, aceasta este o problemă semnificativă, care afectează un element al rapoartelor financiare.

În rezultatul analizei efectuate, auditorii au identificat riscul specific: **Subevaluarea veniturilor.**

În documentul standardizat DP 7.3 „Riscuri specifice”, auditorul, în rubrica „Răspuns la riscurile specifice identificate”, trebuie să descrie reacția la riscul identificat. Aceasta prevede descrierea activităților care urmează să fie efectuate de auditor pentru testarea afirmațiilor afectate.

Astfel, pentru afirmația Regularitate:

- evaluarea minuțioasă a legislației și regulamentelor care stau la baza regularității calculării veniturilor. La evaluarea situației, auditorii vor trebui să se gândească dacă există vreo diferență în prestarea noilor servicii sectorului public față de cel privat; și
- odată ce va fi clarificată baza juridică, va trebui să se efectueze o evaluare (după caz) a unui număr X de tranzacții pentru a determina dacă sunt întrunite anumite criterii (de ex., tipul veniturilor) și ca să se vadă dacă sunt regulamentare sau nu.

Pentru afirmația Exactitate:

- Teste de fond extinse, pentru confirmarea exactității sumelor spre încasare de la alte agenții de stat și clienți din sectorul privat. Testarea suplimentară a unui eșantion de X facturi.

Pentru afirmația Plenitudine:

- Test de departajare extins, pentru confirmarea plenitudinii înregistrărilor contabile și evaluarea activităților de control aferente. Testați un număr X de tranzacții codificate în noul flux de venituri și înregistrate în primele două luni ale noului exercițiu financiar, pentru a confirma că au fost introduse în anul corespunzător.

Exemplu de abordare a riscurilor minore

În cadrul etapei de planificare a auditului, auditorii au constatat că cheltuielile pentru o nouă clădire au depășit costurile anticipate cu 1,5 mil. lei, iar conducerea încă nu a oferit o evaluare minuțioasă a cauzelor acestei situații de supra cheltuieli, însă conducerea lucrează la această argumentare. Materialitatea este de 1,2 mil. lei. Rapoartele reflectă corect suma cheltuită.

Riscurile minore sunt riscuri de audit considerate că nu ar putea duce la erori semnificative. Totodată, riscurile minore trebuie înregistrate și, prin probe de audit, argumentate în aspectul de ce nu sunt evaluate ca riscuri semnificative.

1) Argumentarea faptului de ce riscul este identificat minor.

La etapa de planificare nu există dovezi precum că ar exista risc de denaturare semnificativă a rapoartelor financiare. Deși s-au admis supra cheltuieli, acestea au fost reflectate corect în rapoartele financiare.

2) Precizarea afirmațiilor afectate.

Afirmațiile – toate afirmațiile se vor testa prin aplicarea programului de audit standard pentru cheltuieli capitale. Atunci când vom selecta eșantionul care va fi testat, vom include cel puțin o plată aferentă acestui

proiect ca și „element-cheie”, dar nu este necesară vreo oarecare altă intervenție specifică decât dacă în atenția noastră parvin alte informații relevante.

3) Evaluarea valorii erorii așteptate pentru riscurile minore nu se efectuează.

În documentul standardizat DP 7.4 „Riscuri minore”, auditorul, în rubrica „Descrierea procedurilor de audit care vor răspunde riscurilor” trebuie să descrie reacția la riscul identificat.

Auditorul va menționa:

Abordarea riscului minor în cadrul etapei de executare – se va analiza cum conducerea a evaluat cauza supra cheltuielilor respective și, dacă auditorul va considera că explicațiile nu sunt corespunzătoare și putem presupune că există o potențială denaturare semnificativă la nivel de afirmație (plăți neregulamentare), atunci ne vom revizui abordarea, astfel încât vom ajusta Planul de testare a riscurilor, unde riscul minor va fi reclasificat în risc specific, cu modificarea ulterioară a Planului de audit și Programelor de audit „Creanțe” și „Investiții capitale”.

Anexa nr. 12
Modelul asigurării

SURSE DE ASIGURARE DE AUDIT – EXEMPLU

Notă:

- Acest formular oferă un instrument pentru generalizarea surselor de asigurare pentru fiecare domeniu de audit separat.
- Acesta permite luarea în calcul a asigurării inerente, a asigurării din controale și a diferitor tipuri de asigurare din testele de fond.
- Reflectă impactul riscurilor semnificative identificate la etapa de planificare.
- Abordarea generală trebuie să fie argumentată în căsuța pentru concluzie.

Domeniul de audit	Subclasa /grupa de conturi	Este segmentul semnificativ?	Risc semnificativ	Testarea eficacității controlului intern	Asigurare inerentă	Asigurare din activitățile de control	Asigurare din proceduri predictive sau comparative	Teste de detaliu	Total
Încasări de la prestarea serviciilor cu plată	142	da	nu	nu	1	0	0	2	3
Remunerarea muncii	211	da	nu	nu	1	0	0	2	3
Contribuții	212	da	nu	nu	1	0	0	2	3
Bunuri-cheltuieli privind utilizarea stocurilor	221	da	nu	nu	1	0	0	2	3
Servicii	222	da	nu	nu	1	0	0	2	3
Cheltuieli privind uzura	231	da	nu	nu	1	0	0	2	3
Prestații de asistență socială	271	da	nu	nu	1	0	0	2	3

Mijloace fixe	31	da	da	nu	0	0	0	3	3
Stocuri de materiale circulante	33	da	nu	nu	1	0	0	2	3
Uzura mijloacelor fixe și amortizarea activelor nemateriale	39	da	nu	nu	1	0	0	2	3
Terenuri	37	da	da	nu	0	0	0	3	3
Creanțe interne	41	da	da	nu	0	0	0	3	3
Datorii interne	51	da	nu	nu	1	0	0	2	3

Concluzie

În misiunea de audit anterioară pentru domeniile de audit: subclasa 31 „Mijloace fixe”, subclasa 37 „Terenuri”, subclasa 41 „Creanțe interne”, au fost constatate denaturări semnificative care au influențat opinia de audit aferentă rapoartelor financiare consolidate ale Ministerului încheiate la 31.12.2018. Astfel, factorul de asigurare inerentă în Modelul de asigurare pentru aceste domenii este zero. De remarcat că la etapa de planificare au fost identificate riscuri specifice la domeniile menționate mai sus. Ca rezultat, va fi extins eșantionul stabilit de calculatorul standard.

Întrucât celelalte domenii constatate semnificative în cadrul etapei de planificare nu au afectat opinia de audit din anul precedent și nu au fost identificate riscuri specifice în procesul de planificare a anului curent, în Modelul de asigurare vor obține factorul de asigurare inerentă 1.

Factorul de asigurare din activitățile de control este zero pentru toate domeniile semnificative, întrucât în urma evaluării CIM auditorii au ajuns la concluzia că nu pot avea încredere în activitățile de control instituite în cadrul Ministerului. În același timp, nu este considerată eficientă testarea activităților de control pentru toate entitățile din subordine. Ministerul este o instituție complexă care are în subordine un număr mare de entități în care controlul intern nu este organizat la nivel consolidat, dar fiecare entitate din subordine este responsabilă de activitățile de control privind întocmirea corectă a rapoartelor financiare. Aparatul central înregistrează o pondere mare din valoarea totală consolidată a domeniului „Mijloace fixe”. Au fost analizate activitățile de control pentru domeniul „Mijloace fixe” în scopul obținerii asigurării din control pentru domeniul dat, dar s-a constatat că activitățile de control nu sunt constant funcționale.

Factorul de asigurare obținut din testele de fond este 3 pentru domeniile semnificative în care nu am putut obține asigurare inerentă și asigurare din activitățile de control.

Factorul de asigurare obținut din testele de fond este 2 pentru domeniile de audit în care am obținut asigurarea inerentă, dar asigurarea din activitățile de control este zero.

Deși a fost luat în calcul potențialul pentru aplicarea procedurilor analitice predictive pentru domeniile Remunerarea muncii și Uzura mijloacelor fixe, s-a concluzionat că aceasta nu este posibil, deoarece este dificilă obținerea de date independente și coerente din toate entitățile din subordine.

Anexa nr. 13
Exemplu de program de audit

Program de audit – Remunerarea muncii

Notă: testele mai jos sunt doar exemple. Echipele trebuie să elaboreze testele în funcție de entitatea pe care o auditează. Echipele de audit trebuie să determine dacă sunt aplicabile proceduri analitice de fond sau dacă este aplicabilă asigurarea bazată pe activitățile de control. Dacă nu este aplicabilă asigurarea bazată pe activitățile de control, atunci nu includem în Programul de audit testarea activităților de control. Testele sugerate în rubrica testarea activităților din control sunt propuse cu scop de informare. Dacă se va face testarea activităților de control, atunci testele din programele de audit ar trebui să reflecte acțiuni de control-cheie identificate în testele integrale. În cazurile în care nu sunt aplicabile anumite aspecte ale programului de audit (de ex. proceduri analitice de fond) – echipa ar trebui să le șteargă din program.

Obiective de audit	Afirmațiile
Testele-standard (acțiuni de control și testele de fond)	
Confirmați că plățile salariale au fost calculate doar pentru angajați existenți	Existență
Confirmați că plățile aferente remunerării muncii sunt înregistrate în perioada corespunzătoare	Departajare
Confirmați că plățile salariale calculate corespund timpului efectiv lucrat, și la tarifele corespunzătoare, reținerile (contribuțiilor de asigurări sociale și medicale obligatorii, impozitele) sunt corect calculate și achitate	Exactitate, Regularitate, Clasificare, Plenitudine

Teste de audit suplimentare	
Din DP3 – aspect semnificativ prin natură/context: indemnizația de concediere – confirmarea că baza de calcul a fost corectă	Regularitate și exactitate
Din DP7.1 – abordarea riscurilor de fraudă prin examinarea tranzacțiilor manuale – confirmarea faptului că există acțiunile de control corespunzătoare	
Din DP7.2 – risc de denaturare semnificativă că plățile salariale sunt clasificate ca prestații sociale – confirmarea existenței sau inexistenței unei erori semnificative	Clasificare

	Procedura de audit	Afirmațiile testate	Trimitere la documentul de lucru/pagina Excel	Persoana responsabilă
1	<i>Proceduri analitice de fond</i>			
1.1.				

1.2.	<p>Calcularea cheltuielilor de salarizare prognozate (salariul mediu x numărul de salariați), în conformitate cu MAF</p> <p>Confirmați că datele utilizate includ „date independente” de la, de ex., Direcția Resurse Umane, cu privire la numărul de salariați</p> <p>Confirmați că în cadrul analizei se iau în considerare plăți din anul precedent, schimbări în numărul salariaților, schimbări în nivelul de remunerare și indemnizații, factori locali specifici, cum ar fi plăți mai mari pentru ore suplimentare de lucru într-o anumită lună etc.</p> <p>Evaluați dacă suma calculată a remunerării se încadrează în diferența „tolerabilă” față de suma reală a remunerării</p> <p>Realizați orice altă analiză pe care o considerați necesară pentru a susține integritatea modelului dvs. – de ex. discuții cu conducerea cu privire la o anumită porțiune a remunerării, lucru care v-ar permite să vă ajustați și mai bine modelul.</p> <p>Testați 10 nou-veniți, 10 eliberați și 5 persoane la care au avut loc schimbări semnificative la salariu, de ex. datorită unei promovări / trecere de la jumătate de normă la normă întreagă, pentru a vă asigura că toate schimbările la nivel de remunerare sunt corect aplicate. (Notă: aceste acțiuni sunt necesare pentru a confirma calitate datelor utilizate</p>	<p>Plenitudine, departajare, existență, exactitate, clasificare, regularitate</p> <p>Plenitudine</p>	<p>xx</p> <p>xx</p>	<p>yy</p> <p>yy</p>
------	--	--	---------------------	---------------------

	<p>în procedurile analitice de fond, și oferă și o asigurare suplimentară, totodată, pentru afirmația de plenitudine).</p> <p>Pentru nou-veniți — asigurați-vă că salariatul a apărut în statul de plată la data corectă, cu salariul corect.</p> <p>Pentru eliberați din funcție — asigurați-vă că salariatul a fost eliminat din statul de plată la data corectă și că toate plățile salariale necesare au fost făcute.</p> <p>Pentru alte schimbări circumstanțiale — asigurați-vă că modificările la statul de plată s-au făcut la data corectă și în volumul corect.</p> <p>Testarea acțiunilor de control (<i>acțiunile de control specificate trebuie să fie extrase din testele integrale, iar testele acțiunilor de control trebuie anume să se axeze pe acțiunile de control, nu pe tranzacții</i>)</p>			
2			xx	yy
2.1.	<p>Confirmați că Șeful fiecărei direcții verifică statul de plată lunar și confirmă schimbările la nivel de salariați, niveluri de plată și indemnizații și că verifică volumul total vs buget și totalurile pentru lunile trecute.</p>	Plenitudine, existență, exactitate, departajare		
2.2	<p>Confirmați că semnătura aplicată pe statul de plată confirmă validitatea salariaților din statul de plată și clasificarea (codificarea) cheltuielilor</p>	Regularitate, clasificare		

2.3.	<p>Confirmați că Șeful pe resurse umane asigură plenitudinea statelor de plată semnate de toate direcțiile.</p>	<p>Plenitudine și existența tuturor statelor de plată, nu doar a celor ale direcțiilor</p>		
3	<p><i>Testele de fond</i> <i>Utilizând un eșantion reprezentativ (tipul și perioada plăților) de tranzații din toată populația remunerării muncii</i></p>		xx	yy
3.1	<p>Confirmați că plata se face către un salariat înregistrat în statul de personal actual (funcție bugetată)</p>	<p>Existență, plenitudine, regularitate</p>		
3.2	<p>Confirmați că plata reflectă salariul de bază corect, precum și indemnizații/sporuri aprobate, făcându-se trimitere la ordine cu privire la salarizare.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Examinarea documentelor confirmative privind stabilirea și calcularea adaosurilor la salarii (performanțe, premii) în vederea verificării regularității stabilirii acestora. • Recalcularea orelor lucrate pornind de la tabelele de pontaj. • Asigurați-vă că plățile suplimentare sunt reflectate în salarii 	<p>Exactitate</p>		

	<ul style="list-style-type: none"> • Recalcularea reținerilor aferente plăților salariale (contribuții de asigurări sociale și medicale, impozite) în vederea verificării exactității și existenței acestora (deducerile foilor de boală din contribuțiile achitate) <p>Confirmați că plățile se fac în luna corectă.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Asigurați-vă că plății îi este atribuit codul corect în Cartea mare, în conformitate cu normele contabile. 	<p>Departajare</p> <p>Clasificare</p>		
TESTE SUPLIMENTARE				
Sursa				
DP3	<p>4.1 Examinați un eșantion de 20 de unități pentru indemnizațiile de concediere pentru a confirma:</p> <p>că concedierea a întrunit criteriile specifice pentru concediere</p> <p>că calcularea sumei indemnizației a fost corect calculat</p>	<p>Regularitate exactitate</p>	<p>și</p> <p>xx</p>	<p>yy</p>
DP7.1 Riscurile de fraudă	<p>4.2 Pentru un eșantion de 10 recalculări/ajustări manuale făcute de contabilii pentru statul de plată (storno, NC 17), confirmați că valoarea ajustării este reflectată în documentația justificativă.</p>	<p>Regularitate exactitate</p>	<p>și</p> <p>xx</p>	<p>yy</p>

<p>DP7.2 specific</p>	<p>Risc</p> <p>Evaluati rezultatul testului 3.2 privind plățile suplimentare incluse în salariu. Examinați includerea plăților suplimentare pentru X, iar în cazurile în care nu au fost incluse în salarii – identificați codurile unde au fost atribuite aceste costuri atât în unitățile de eșantion plus încă 20 de alte persoane de pe statul de plată care se știe că trebuiau să fie beneficiat de astfel de plăți suplimentare. Evaluați potențialul nivel al clasificării greșite, iar pe baza constatărilor de audit – discutați despre amploarea problemei cu conducerea entității auditate (peste pragul de semnificație sau nu?)</p>	<p>Clasificare</p>	<p>xx</p>	<p>yy</p>
---------------------------	---	--------------------	-----------	-----------

SINTEZĂ PRIVIND TESTAREA DE AUDIT

Notă: obiectivul acestei sinteze este de a demonstra plenitudinea muncii de audit și de a oferi o bază pentru prezentarea unui volum corespunzător de informații care să permită transferul ușor al informațiilor spre alte documente, cum ar fi tabelul de agregare a erorilor (Anexa 16 la MAF) și spre alte documente ale CCRM unde este necesară prezentarea consolidată a impactului activității de audit financiar. Aceasta va fi de ajutor și la elaborarea observațiilor de audit deoarece este prezentată și cauza erorii.

În programul de audit se face legătura dintre proceduri de audit și riscurile identificate și reflectă cerința de a realiza teste standard de audit în toate componentele de audit semnificative.

Acest format ne permite să dovedim că s-a realizat numărul necesar de proceduri de audit și să exprimăm concluzii cu privire la munca realizată, cu trimiteri la documentele de lucru în care se descrie lucrul făcut (care trebuie să fie suficient de detaliate pentru a permite unei alte persoane să repete același parcurs), iar documentele de lucru pot fi anexate la programul de audit.

Concluzia și comentariile pot fi copiate (copy/paste), după caz, în alte documente.

TESTAREA ACTIVITĂȚILOR DE CONTROL					
Numărul testului	Eșantion necesar (Sursa X)	Eșantion real	Eficacitatea activ. de control DA/NU	Trimitere la doc. de lucru	Comentarii
2.1.	3	3	Da	X	
2.2.	3	3	Da	X	
CONCLUZIE: EXISTĂ ASIGURARE PE BAZA ACTIVITĂȚILOR DE CONTROL. NU ESTE NEVOIE DE AJUSTAREA DIMENSIUNII EȘANTIOANELOR PENTRU TESTELE DE FOND.					

TESTE DE FOND					
Numărul testului	Eșantion necesar (Sursa X)	Eșantion real	Test trecut DA/NU	Trimitere la doc. de lucru	Comentarii
3.1.	35	35	Da	X	
3.2.	35	35	NU	X	Pentru elementele de eșantion a și b salariul nu s-a achitat corect. Erorile au fost identificate la un anumit element al salariului și au fost comise într-o singură entitate subordonată – Y, în rezultatul a și b. Astfel, au fost examinate încă 10 elemente de eșantion la entitatea Y, în legătură cu acest element anume al salariului. A se vedea DL x.2. Astfel, s-a confirmat existența erorii în toate plățile, ca rezultat a Z, eroarea generală fiind de XXX MDL, cu care entitatea Y a fost de acord. Această valoare reprezintă aproximativ 2% din valoarea pragului de semnificație și este indicată în tabelul de agregare a erorilor la X.
CONCLUZIE: În urma realizării testelor de fond, nu au fost identificată erori semnificative. Erorile cauzate de Z au fost specificate în tabelul de agregare a erorilor la X și vor fi abordate în cadrul raportării de audit.					
TESTE SUPLIMENTARE ÎN CONTEXTUL RISCURILOR SPECIFICE					
Trimitere la test	Eșantion necesar	Eșantion real	Test trecut DA/NU	Trimitere la doc. de lucru	Comentarii

DP3/4.1	20	20	NU	x	Indemnizația de concediere a fost greșită în toate cazurile ca rezultat al aplicării incorecte a regulamentului J, din cauza K. Aceasta a dus la un exces de 5% în plata indemnizațiilor de concediere. Ministerul a confirmat că această eroare este sistemică și a fost de acord cu eroarea generală de X MDL. Această reprezintă aproximativ 8% din valoarea pragului de semnificație și a fost introdusă în tabelul de agregare a erorilor la X.
CONCLUZIE: Deși riscul semnificativ identificat s-a materializat, impactul acestuia nu este de proporții semnificative. Erorile cauzate de aplicarea greșită a regulamentului J au fost specificate în tabelul de agregare a erorilor la X și vor fi abordate în cadrul raportării de audit.					

Sinteza erorilor și acțiunilor întreprinse (mai multe informații vor fi prezentate de dir. metodologie pentru orientări suplimentare)

	Test	Valoare (MDL)	Corectat pe parcursul misiunii de audit	Corectat după misiunea de audit	Necorectat
Denaturare semnificativă					

Denaturare nesemnificativă					
	3.2.	X mil.lei			Necorectat
Eroare vădit minoră					

Notă:

Potrivit prevederilor Legii 260/2017, art. 32 CCRM efectuează auditul rapoartelor financiare pentru exercițiul bugetar încheiat. Prin urmare, la momentul desfășurării misiunilor post-audit, auditorii nu pot raporta erori corectate pe parcursul misiunii de audit, deoarece înregistrările contabile pentru erorile corectate vor fi efectuate în perioada următoare raportului financiar auditat.

Totuși, rubrica “Erori corectate pe parcursul misiunii de audit” poate fi completată cu informația solicitată, atunci când entitatea întârzie termenii de prezentare a rapoartelor financiare anuale, iar echipa de audit a inițiat misiunea de audit și desfășoară etapa de planificare pe rapoartele financiare pe 9 luni. În cazul în care echipa identifică erori care sunt corectate pentru rapoartele pe 12 luni, aceste erori corectate trebuie raportate. Sau, în cazul în care, corectarea erorilor are impact asupra soldurilor inițiale, este rezonabil ca la raportare să se informeze utilizatorii rapoartelor financiare cu erorile corectate în timpul auditului pentru a se asigura că beneficiul activității CCRM este evidențiat.

Anexa nr. 14

Strategia Generală de Audit (MODEL)

STRATEGIA GENERALĂ DE AUDIT

1. PREZENTAREA GENERALĂ A MISIUNII DE AUDIT

Auditul rapoartelor financiare (consolidate) la pe exercițiul bugetar va fi efectuat în baza Programului activității de audit al Curții de Conturi pe anul, aprobat prin Hotărârea nr.... din, cu modificările ulterioare.

1.1. Baza auditului

Misiunea de audit se va realiza 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.

1.2. Obiectivul general al auditului public extern constă în oferirea unei asigurări rezonabile că rapoartele financiare (consolidate) ale..... încheiate la sunt întocmite și prezentate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil și nu prezintă denaturări semnificative datorate fraudei sau erorii, cu emiterea unei opinii de audit.

În vederea atingerii obiectivului general propus, au fost stabilite următoarele obiective specifice:

- proiectarea auditului, în conformitate cu ISSAI, astfel încât să ofere asigurare rezonabilă că rapoartele financiare luate în ansamblu sunt lipsite de denaturări semnificative;
- evaluarea modului de organizare a evidenței contabile, precum și a gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate cu cadrul de raportare aplicabil;
- evaluarea structurii și conținutului rapoartelor financiare, inclusiv dacă acestea reflectă tranzacțiile și evenimentele care stau la baza lor într-o manieră care să ofere o prezentare fidelă a domeniilor semnificative de audit;
- evaluarea sistemului CIM și a auditului intern ale instituțiilor auditate.
- furnizarea unui raport de audit constructiv care evidențiază acțiunile necesare pentru a aborda erorile din raportarea financiară și problemele mai ample de control intern/guvernare

1.3. Responsabilitățile părților

Conducătorul autorității/ instituției bugetare este obligat:

- să organizeze și să asigure ținerea evidenței contabile în mod continuu din momentul înregistrării până la lichidarea autorității/instituției bugetare;
- să asigure elaborarea, aprobarea și respectarea Politicii de contabilitate a autorității/instituției bugetare;
- să asigure elaborarea și aprobarea procedurilor interne ale activității serviciului contabil;

- să asigure întocmirea și prezentarea oportună, completă și corectă a documentelor primare, a registrelor contabile conform regulilor stabilite de către Ministerul Finanțelor, precum și integritatea și păstrarea acestora;
- să organizeze efectuarea inventarierii;
- să asigure respectarea Legii contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007, Normelor metodologice conform Ordinului ministrului finanțelor nr. 216 din 28.12.2016 și a altor acte legislative și normative în vigoare;
- să asigure întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare în conformitate cu cerințele Ministerului Finanțelor, precum și a altor rapoarte și dări de seamă stabilite de către alte autorități publice;
- să asigure organizarea unui sistem de control intern managerial în cadrul entității publice de o asemenea natură, pe care conducerea o consideră necesară pentru a permite întocmirea rapoartelor financiare care să nu conțină denaturări semnificative, ca urmare a fraudei sau erorii.

Responsabilitatea auditorului constă în:

- evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a rapoartelor /situațiilor financiare, cauzate de fraude și/sau erori;
- planificarea și efectuarea procedurilor de audit ca răspuns la riscuri și obținerea probelor de audit suficiente și adecvate;
- evaluarea sistemelor de evidență contabilă și control intern relevante pentru întocmirea rapoartelor financiare;
- înțelegerea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere;
- evaluarea prezentării generale, a structurii și conținutului rapoartelor financiare, pentru a constata dacă acestea reflectă tranzacțiile și evenimentele care stau la baza lor într-o manieră care să ofere o prezentare fidelă;
- comunicarea entităților auditate, pe parcursul misiunii de audit, a observațiilor de audit, inclusiv a deficiențelor semnificative ale controlului intern.

2. CUNOAȘTEREA ENTITĂȚII SUPUSE AUDITULUI

2.1. Domeniul de activitate: mandat și misiune.

Ministerul (în continuare – X) este organul central de specialitate al administrației publice care asigură realizarea politicii guvernamentale în domeniile de competență ce îi sunt încredințate.

În calitate de autoritate publică centrală în domeniul, X deține competențe și responsabilități, inclusiv⁷

⁷ Legea nr.181 din 25.07.2014.

2.2. Cadrul de reglementare

În activitatea sa X se conduce de Hotărârea Guvernului nr. ... din cu privire la organizarea și funcționarea X.

2.3. Organizarea și administrarea X

Activitatea X este reglementată prin Regulamentul privind organizarea și funcționarea X⁸, **Potrivit organigramei X, aprobată prin HG .. din**, în cadrul X sunt instituite următoarele subdiviziuni: ... direcții, 2... secții și.. servicii. O informație mai detaliată se regăsește în Anexa nr. 1

X, în calitatea sa de executor primar de buget (Org1), conform HG, **are în subordinea sa 5 autorități publice:**

- 1..... (Org1 i);
- 2..... (Org1 i);
3. (Org2);
4. (Org2);
5. (Org2).

De menționat că, pe lângă autoritățile menționate anterior X include în raportul său (consolidat) și situațiile financiare prezentate de către (Org2).

Totodată, pe lângă instituțiile din subordine, X **are calitatea de fondator în următoarele instituții publice**, întreprinderi de stat și societăți pe acțiuni:

.....

 ...

Prin Hotărârea Guvernului cu privire la reglementarea activității X, a fost stabilit efectivul-limită în număr de - ... unități de personal, inclusiv ... unități de personal auxiliar pentru anul

Indici	Aprobat 2017	Real încadrați la 01.01.201X	Real încadrați la 01.01.201X+1
Personal total			

⁸ HG nr. ... din cu privire la organizarea și funcționarea X

<i>Persoane care dețin funcție de demnitate publică</i>			
<i>Funcții publice de conducere</i>			
<i>Funcții publice de execuție</i>			
<i>Personal care desfășoară activități auxiliare ce asigură funcționalitatea autorității publice, inclusiv:</i>			
<i>Specialiști</i>			
<i>Conducători auto</i>			
<i>Muncitori</i>			
<i>Personal din cadrul cabinetului persoanelor ce exercită funcție de demnitate publică</i>			
<i>Personal care desfășoară activități de deservire tehnică</i>			

2.4. Politicile și cadrul de contabilitate

Potrivit cadrului normativ - legal, X este responsabil să-și organizeze evidența contabilă și raportarea financiară în temeiul Legii contabilității⁹ și conform Ordinului MF nr. 216 din 28.12.2015.

Începând cu data de 01.01.201___, a fost pusă în aplicare *Politica de contabilitate a X*. Politica de contabilitate este elaborată în conformitate cu Politica de Contabilitate-tip aprobată prin Ordinul nr. 216 din 28.12.2015, fiind aplicabilă doar la nivelul Aparatului Central al X. Autoritățile publice subordonate au elaborate politica lor de contabilitate în baza politicii de contabilitate.

Evidența contabilă în cadrul X este ținută în baza contabilității de angajamente. În scopul asigurării evidenței contabile, inclusiv a angajamentelor și plăților efectuate, potrivit bugetului aprobat, se utilizează sistemul informațional ”1C”¹⁰,

⁹ Legea contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007.

¹⁰ care se bazează pe un proces tehnologic inter conex unic de prelucrare a documentației pe toate compartimentele evidenței și de întocmire a bilanțului în corespundere cu hotărârile de proiect standardizate inter ramurale privind automatizarea completă a evidenței contabile, care prevăd următoarele compartimente ale evidenței contabile: muncă și salarii, decontări pe tipurile speciale de plăți, produse

Rapoartele financiare

Potrivit prevederilor Ordinului MF nr.216, X întocmește în baza Legii contabilității și conform cerințelor stabilite de către Ministerul Finanțelor următoarele rapoarte financiare:

1. Bilanț contabil (Forma FD-041);
2. Raport privind veniturile și cheltuielile (Forma FD-042);
3. Raport privind fluxul mijloacelor bănești (Forma FD-043);
4. Raport privind executarea bugetului (Forma FD-044);
5. Raport narativ privind executarea bugetelor autorităților/instituțiilor bugetare.

Alte rapoarte:

- Raport privind circulația mijloacelor fixe, uzura mijloacelor fixe și amortizarea activelor nemateriale (Forma FD-045);
- Raport privind circulația stocului de materiale circulante și a rezervelor de stat (Forma FD-046);
- Raport privind lipsurile și delapidările de mijloace bănești și valorile materiale (Forma FD-047);
- Raport privind creanțele cu termen expirat și datoriile cu termen de achitare expirat (arierate), formate în autoritățile/instituțiile bugetare (Forma FD-049);
- Raport privind primirea și utilizarea valorilor materiale primite cu titlu de ajutor umanitar (Forma FD-051);
- Raport privind mijloacele temporar intrate în posesia instituțiilor (Forma FD-052);

Consolidarea rapoartelor financiare ale X

..... stabilește responsabilitatea X, în calitate de organ central de specialitate al administrației publice, privind întocmirea și semnarea rapoartelor financiare consolidate ale instituțiilor publice din subordine. Rapoartele financiare întocmite de către autoritățile publice subordonate se prezintă(cum? când? unde? de către cine?)

2.5. Patrimoniul și mijloacele financiare gestionate

X este finanțat din, o pondere nesemnificativă revenindu-le și Sinteza resurselor alocate X din bugetul de stat în anul este prezentată în Tabelul nr.1.

3. Tabelul nr.1

Sinteza resurselor alocate MF din bugetul de stat în anul 2017

Indicatori	Plan		Executat	Devieri, executat/ precizat	
	Aprobat	Precizat		Suma	%
1	2	3	4	5	4/3

alimentare, valori materiale, operațiuni financiare de decontări, cheltuieli de casă și reale, evidența sintetică și analitică.

Venituri					
Finantare de la buget					
Granturi					
Venituri din vânzarea mărfurilor și serviciilor					
Cheltuieli					
Cheltuieli de personal					
Bunuri și servicii					
Subsidii					

Analiza nivelului de executare a alocațiilor bugetare în anul relevă că X a executat alocațiile la nivel de ...% (-... mil.lei) față de suma precizată.

*Patrimoniul gestionat (mijloace fixe, terenuri)
Analiza 2020/2021*

mii lei

Patrimoniu	2016	2017	2017/2016 (%)
Mijloace Fixe			
Mijloace Fixe (valoare de bilanț)			
Terenuri			

2.6 Sistemul de control intern relevant auditului

Evaluarea sistemului de control intern reflectă un nivel mediu al organizării acestuia. În cadrul X, sistemul de control intern urmează a fi organizat pentru 2 nivele: ORG1 - la nivel consolidat și ORG 2 - în cadrul fiecărei entități consolidate în rapoartele financiare ale ORG 1.

- La nivel de ORG 1 (nivel consolidat)

- Referitor la ORG 2,

3.MATERIALITATEA

3.1. Materialitatea cantitativă

În cadrul auditării s-a stabilit pragul de semnificație prin valoare (cantitativă):

___% din valoarea pentru anul 201_ (... mil.) - ... **mil. lei.**

3.2. Domenii de audit selectate

În baza materialității cantitative și calitative (natură sau context) au fost selectate următoarele *domenii de audit*:

Semnificative prin valoare

Elemente bilanțiere

-
-
-

Venituri

-
-

Cheltuieli

-
-

Semnificative prin natură și context

- - dat fiind faptul că (*de ce e semnificativ?*)
-
-

Detalii cu privire la stabilirea materialității sunt prezentate în documentul de lucru „**Determinarea materialității**”

4. RISCURILE SEMNIFICATIVE

Au fost identificate următoarele riscuri semnificative.

Riscuri pervazive, care afectează mai multe segmente de audit:

-
-

Riscuri semnificative specifice:

-
-

Totodată, a fost identificat un **risc de fraudă la** Pentru testarea riscului se vor verifica

Pentru riscurile menționate se vor efectua proceduri de fond specifice și suplimentare, celelalte riscuri vor fi tratate prin proceduri standard de audit. *O informație mai detaliată privind riscurile semnificative este prezentată în documentul de lucru „Riscuri”*

5. ABORDAREA AUDITULUI. Procedurile și tehnicile de audit utilizate (de fond)

În continuare **se va optat pentru proceduri de fond** deoarece sistemul de control intern existent nu furnizează o asigurare privind acuratețea rapoartelor financiare și regularitatea tranzacțiilor.

A se vedea DL Tabel de asigurare.

Pentru auditarea domeniilor de audit selectate vor fi aplicate testările de fond. S-a optat pentru acest tip de testare deoarece sistemul de control intern nu este eficient pentru prevenirea, detectarea, corectarea erorilor.

Metodele de colectare a probelor vor fi obținute în rezultatul aplicării diferitor tehnici de fond: observații directe, inspectarea după caz, examinarea documentelor, interviuri, solicitarea de informații, re-executarea, confirmarea, proceduri analitice, verificarea, etc..

Probele de audit se vor acumula prin metoda examinării documentelor primare, registrele contabile, rapoartelor financiare, confirmărilor externe, ș.a.

A se vedea Programele de audit.

6. EȘANTIONAREA

Pentru determinarea dimensiunii eșantioanelor va fi aplicat calculatorul standard de calcul al dimensiunii eșantionului, iar repartizarea dimensiunii eșantionului va fi în baza raționamentului profesional al auditorului, care va fi argumentat de către auditor în documentele de lucru la etapa de executare a auditului. În documentul de lucru DP 9 Eșantionarea va fi documentat raționamentul auditorului privind determinarea și repartizarea eșantionului.

6. Resursele și graficul de timp

Numele, prenumele	Funcția	Responsabilitatea	Data inițierii	Data finalizării	Zile preconizate	Zile realizate
Etapa de planificare						
Etapa de executare						
Etapa de raportare						

Întocmit:

șeful echipei de audit

Revizuit:

responsabil monitorizarea misiunii de audit, șef direcție în cadrul

Anexa nr. 15

Planul general de audit

INTRODUCERE

La ședința de deschidere a misiunii de audit din data _____, a fost prezentată și discutată Scrisoarea de misiune. A fost prezentată baza pentru misiunea de audit, cu accent deosebit pe:

- ce servește drept bază pentru auditarea rapoartelor financiare ale [denumirea entității auditate] de către Curtea de Conturi a RM;
- termenii misiunii de audit, anume: obiectivul, domeniul de aplicare, limitările misiunii de audit, responsabilitățile auditorilor și responsabilitățile conducerii;
- asigurarea faptului că atât auditorii, cât și entitatea auditată [denumirea entității auditate] au aceeași înțelegere cu privire la termenii misiunii de audit.

Vom utiliza acest document pentru prezentarea generală a principalelor rezultate ale activității noastre de planificare și pentru a explica ce intenționăm să întreprindem în privința riscurilor de audit identificate. Totodată, acesta servește drept bază pentru discuții ulterioare prin intermediul cărora să putem conveni accentele misiunii de auditare a rapoartelor financiare pentru anul 20xx.

ROLUL CELOR ÎNSĂRCINAȚI CU GUVERNANȚA

Cei însărcinați cu guvernarea/Conducerea entității _____ va aprecia:

- Dacă evaluarea noastră a riscurilor de denaturare semnificativă a rapoartelor financiare este completă (și dacă include aspecte pe care cei însărcinați cu guvernarea consideră că necesită o atenție deosebită în cadrul misiunii de audit);
- Dacă măsurile actuale ale conducerii față de respectivele riscuri sunt adecvate;
- Planul nostru în privința răspunsului la respectivele riscuri;
- Dacă rapoartele financiare ar putea fi denaturate semnificativ din cauza fraudei; și informarea personalului cu rol-cheie și a echipei de audit cu privire la orice domenii de interes.

De asemenea, am dori să profităm de această ocazie pentru a-i întreba pe cei însărcinați cu guvernarea despre următoarele domenii:

- Alte aspecte care cei însărcinați cu guvernarea consideră că ar putea influența auditarea rapoartelor financiare;
- Obiectivele și strategiile entității precum și riscurile de afaceri aferente care pot duce la denaturări semnificative
- Supravegherea eficacității controlului intern;

- Dacă orice nerespectare a oricăror legi sau reglementări (inclusiv regularitatea) a fost raportată persoanelor însărcinate cu guvernarea (de exemplu, de la personal, organizații de servicii sau alte surse)
- Dacă există politici, proceduri și sisteme de înregistrare a nerespectării legilor, reglementărilor și politicilor interne..

RISCURI DE AUDIT

Ne propunem ca prin intermediul acestei misiuni de audit a rapoartelor financiare să abordăm riscurile de denaturare semnificativă la nivelul tranzacțiilor și soldurilor. Am identificat următoarele riscuri care au cel mai semnificativ impact asupra misiunii noastre de audit:

RISCUL 1:

Riscul potențial de evitare de către conducere a activităților de control

Exemplu de formulare: Conducerea se află într-o poziție unică de a comite fraude datorită posibilității sale de a manipula înregistrările contabile și de a elabora rapoarte financiare frauduloase, făcând uz de poziția sa pentru a trece peste/evita activitățile de control care par, de altfel, să fie eficace.

În conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, în toate entitățile auditate se ia în considerare riscul potențial de evitare de către conducere a activităților de control.

Răspunsul la RISCUL 1

Detalii despre acțiunile auditorilor în privința acestui risc. Unde este relevant, lecțiile desprinse din anul anterior privind examinarea registrelor etc. ar putea fi menționate aici.

RISCUL 2 :

Divizarea ministerelor

Explicați caracterul acestui risc, de ce este unul semnificativ și dacă în anii anteriori s-a mai raportat în privința lui. Dacă da – explicați dacă s-a schimbat ceva la acest risc sau explicați de ce acesta este un nou risc semnificativ.

Exemplu de formulare: La data de _____ Ministerul X se va diviza în Ministerul Y și Ministerul Z. Regulamentele în baza cărora se va realiza separarea activelor și pasivelor între noile entități abia urmează să fie aprobate. Există riscul că nu se vor implementa procese corespunzătoare care să asigure că soldurile inițiale și finale ale noilor entități sunt corecte, sub aspect semnificativ, mai ales având în vedere faptul că în anul precedent Opinia de audit privind RF ale Ministerului X a fost modificată din cauza subevaluării activelor.

Răspunsul la RISCUL 2

Detalii despre acțiunile auditorilor în privința acestui risc. Dacă se dorește indicarea unor deficiențe la nivel de activități de control, atunci auditorii ar putea prezenta comentarii referitoare la nivelul de asigurare ce poate sau nu poate fi obținut pe baza activităților de control ale entității auditate.

Exemplu de formulare: Vom examina procesele implementate pentru a ne asigura că activele și pasivele sunt alocate în mod corespunzător între ministerele X și Y. Această examinare va include

(dar nu se va limita la): evaluarea acțiunilor întreprinse în privința deficienței care a determinat modificarea opiniei pentru anul anterior; evaluarea proceselor de distribuire a activelor și pasivelor între ministerele X și Y; evaluarea corectitudinii clasificării activelor transferate; și, evaluarea proceselor de reconciliere menite să asigure transferul tuturor activelor după valoare și volum.

Adăugați alte riscuri, în funcție de situație.

ALTE ASPECTE

Pe parcursul planificării misiunii de audit am identificat riscuri de audit care nu se consideră a fi de natură să rezulte într-o eroare sau denaturare semnificativă. Aceste riscuri se vor aborda pe parcursul misiunii de audit prin intermediul procedurilor standard de audit. Unde este cazul, constatările relevante pentru aceste domenii se vor comunica către X pe parcursul misiunii de audit.

Vom pune un accent specific pe: *exemplu de formulare*

- Plata subvențiilor
- Plata indemnizațiilor de concediere
- Plata premiilor pentru X
- etc.

GRAFICUL DE TIMP A MISIUNII DE AUDIT *exemplu de formulare*

	Perioada	Comentarii
Planificarea misiunii de audit	x	Prin consultare cu personalul de management și operațional, evaluarea riscurilor de audit și evaluarea cadrului de control. Determinarea strategiei de audit.
Executarea misiunii de audit	x	X
Raportarea privind misiunea de audit	x	Finalizare Prezentarea constatărilor și recomandărilor Solicitarea declarațiilor conducerii. Emiterea opiniei CCRM. Scrisoarea către conducere: formularea recomandărilor cu privire la riscurile de audit care s-au materializat și cu privire la deficiențele la nivel de activități de control Ședință plenară pentru discutarea lecțiilor învățate și îmbunătățirilor pentru anul următor.

--	--	--

ECHIPA DE AUDIT:

<Nume>

Membru

T: XXXX

E: NAME@ccrm.md

[Nume]

Şef direcție

T: XXXX

E: Nume@ccrm.md

[Nume]

Şef echipă

T: XXXX

E: Nume@ccrm.md

Anexa nr. 16

Declarații ale conducerii - Exemplu

Această scrisoare de declarație este furnizată în legătură cu auditul rapoartelor financiare ale X (numele entității auditate) pentru anul încheiat la 31 decembrie 201X, efectuat de Curtea de Conturi, în scopul de a exprima o opinie cu privire la faptul dacă situațiile financiare oferă o imagine reală și fidelă în conformitate cu ... *(se va specifica cadrul de raportare financiară).*

Confirmăm, în deplinătatea cunoștințelor și credințelor, că

General

1. Recunosc responsabilitatea mea și cea a X (entității auditate) pentru situațiile financiare. Toate înregistrările contabile solicitate au fost puse la dispoziția dvs. în scopul auditului dumneavoastră. Toate acordurile semnificative și tranzacțiile efectuate de X au fost reflectate în modul corespunzător în situațiile financiare. Toate celelalte înregistrări și informații au fost puse la dispoziția dvs., inclusiv procesele-verbale ale ședințelor managementului și altor reuniuni.

Cadrul de raportare financiară

2. Rapoartele/situațiile financiare au fost întocmite în conformitate cu și cu cerințele din și instrucțiunile întocmite de către, incluzând toate cerințele relevante de prezentare și dezvăluire.

3. În situațiile financiare au fost făcute dezvăluiri pentru toate aspectele necesare, în scopul de a prezenta o imagine fidelă a tranzacțiilor și a situației financiare și celei patrimoniale a X pentru anul încheiat la 31 decembrie 201X.

Politici și estimări contabile

4. Toate politicile contabile semnificative adoptate sunt cele prezentate în Raportul narativ/Nota explicativă inclusă în situațiile/rapoartele financiare. Continuitatea adecvării acestor politici a fost revizuită începând cu X și ia în considerare cerințele stabilite în Y.

5. Ipotezele semnificative utilizate pentru a face estimări contabile sunt rezonabile și reflectate în modul corespunzător în situațiile financiare. Nu există nicio modificare a tehnicilor de estimare care ar trebui să fie dezvăluită datorită faptului că acestea au un impact semnificativ asupra dezvăluirilor contabile.

Continuitatea activității

6. Am evaluat capacitatea autorității de a continua să funcționeze și am dezvăluit în situațiile financiare orice incertitudini semnificative care au apărut ca rezultat.

Tranzacții cu părțile afiliate

7. Toate tranzacțiile cu părțile afiliate au fost prezentate în situațiile financiare. Am pus la dispoziția dvs. toate informațiile relevante referitoare la astfel de tranzacții și nu cunosc un alt aspect care să necesite divulgarea pentru a se conforma cerințelor de raportare financiară.

Evenimente ulterioare datei raportării financiare (sau aprobării rapoartelor)

8. Nu au existat evenimente semnificative de la data situațiilor/rapoartelor financiare care necesită revizuirea cifrelor din situațiile financiare, inclusiv a activelor și pasivelor contingente.

9. De la data bilanțului (sau aprobării rapoartelor) nu s-au produs evenimente sau tranzacții care, deși sunt excluse în modul corespunzător din situațiile financiare, sunt de o importanță atât de mare, încât acestea ar trebui aduse la cunoștința dvs.

Buna guvernare (pentru reflectarea cerințelor de control intern)

10. Recunosc responsabilitatea mea pentru asigurarea unui sistem de control intern eficient în cadrul entității. Confirm că am dezvăluit auditorului toate deficiențele în controlul intern pe care le cunosc.

11. Sistemul de control intern este organizat și implementat la entitate în mod eficient. Nu au existat schimbări sau probleme identificate care necesită divulgare.

Frauda

12. Am luat în considerație riscul ca situațiile financiare să poată fi eronate semnificativ ca rezultat al fraudei. Am prezentat auditorului orice acuzații de fraudă sau suspiciune de fraudă care afectează situațiile financiare. Nu au existat nereguli care au implicat conducerea sau angajații care au un rol semnificativ în controlul intern sau care ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

Activele

13. Pentru perioada încheiată la 31 decembrie 201X, autoritatea nu a împrumutat sau a ipotecat proprietăți și active imobilizate. La 31 decembrie 201X, autoritatea nu a avut obligații în temeiul contractului de leasing financiar.

Datoriile

14. Toate datoriile au fost prevăzute în registrele contabile, inclusiv toate datoriile pentru achiziții la care data scadenței a fost până la 31 decembrie 201X.

Valoarea de bilanț (valoarea justă) a activelor și pasivelor

15. Activele și pasivele au fost recunoscute, evaluate, prezentate și dezvăluite în conformitate cu Nu există planuri sau intenții care ar putea afecta valoarea de bilanț a activelor și pasivelor în situațiile financiare.

Provizioane și datorii contingente

16. Nu există provizioane care au necesitat să fie efectuate în situațiile financiare pentru datorii semnificative care au rezultat sau ar putea rezulta urmare unor litigii sau în alt mod, generate de evenimente care au avut loc până la 31 decembrie 201X și despre care autoritatea este conștientă, în mod rezonabil, că vor apărea. Nu există obligații contingente care să apară fie în cadrul unor acorduri formale, fie informale, care necesită prezentarea în situațiile/rapoartele financiare.

Cu respect,

..... (conducătorul entității auditate)

Anexa nr. 17
Scrisoare de confirmare - Model

(antetul entității auditate)

Nr. _____ din _____

Scrisoare de confirmare

Entitatea: *(cui se remite)*

Adresa:

Fax., tel.

Prin prezenta, (*entitatea auditată*) vă informează că este supusă auditului situațiilor/rapoartelor financiare pentru anul 201X, efectuat de către **Curtea de Conturi a Republicii Moldova**.

La cererea auditorilor Curții de Conturi, vom fi recunoscători pentru confirmarea informației cu privire la soldul creanțelor/datoriilor formate la situația din **31 decembrie 201X**. În conformitate cu înregistrările noastre, datoria instituției constituie suma delei , după cum urmează:

Documentul (numărul și data)	Explicații	Suma
	

Dacă valorile sus-indicate sunt în conformitate cu înregistrările dumneavoastră, vom fi recunoscători pentru completarea și transmiterea informațiilor solicitate în mod urgent auditorilor, la numărul de **fax** (.....), sau la poșta electronică, sau în plicul timbrat la adresa poștală **MD – 2001, mun. Chișinău, bd Ștefan cel Mare și Sfânt 69, of.**

Dacă valorile sus-menționate nu sunt în conformitate cu înregistrările dumneavoastră, vă rugăm să anunțați auditorii în mod direct, specificând valoarea înscrisă în înregistrările pe care le

aveți. Totodată, dacă este posibil, vă rugăm să expuneți toate detaliile în legătură cu diferențele care există.

După necesitate, indicați dacă aveți pretenții financiare sau litigii, alte informații care se referă la relațiile noastre și care pot influența decontările reciproce.

Vă rugăm să acordați o atenție imediată acestei cereri.

Vă rugăm, de asemenea, să expediați o copie a informației solicitate și pe adresa noastră.

Vă mulțumim pentru colaborare.

Conducătorul entității auditate

Confirmare

Către: Curtea de Conturi a Republicii Moldova

Adresa: MD – 2001, mun. Chișinău, bd Ștefan cel Mare și Sfânt 69, of.

Tel/fax (.....)

E-mail:

În urma recepționării scrisorii de confirmare din data _____,(entitatea care confirmă) confirmă următoarele informații cu privire la soldurile creanțelor/datoriilor față de.....(entitatea auditată), după cum urmează:

1. La situația din 31 decembrie 201X:

Documentul (numărul și data)	Explicații	Suma

Informații suplimentare:

Data: _____

Semnătura:

Funcția:

Numele debitorului/creditorului:

Anexa nr. 18

Metoda de eşantionare

Considerente generale

Eşantionarea depinde de calitatea datelor din care se selectează eşantionul – sursa eşantionului. Echipa de audit trebuie să verifice dacă sursa eşantionului este adecvată și să se asigure că aceasta conține date complete și exacte în ceea ce privește populația totală care urmează să fie auditată.

Când va selecta elementele care vor fi testate, echipa de audit va trebui să ia în considerație scopul și obiectivele testului de audit, dar această selectare nu va trebui să fie determinată de faptul că unele elemente pot fi ușor obținute, de oarecare fișiere care par să fie interesante, și nu trebuie să i se permită entităților auditate să selecteze ea însăși elementele eşantionului.

Notă – selectarea eşantionului din mai multe locuri ar putea fi necesară, dacă tranzacțiile sunt procesate, sau evidența contabilă se ține, în mai multe locuri, de exemplu, auditului rapoartelor financiare consolidate ale Autorităților Publice Centrale.

Abordarea eşantionării

În continuare este explicată abordarea eşantionării conform Metodologiei auditului financiar, aprobată de Curtea de Conturi.

Astfel, auditorul, determinând domeniul de audit care va fi supus eşantionării, trebuie să respecte următorii pași:

- 1) Identificarea corectă a populației supuse eşantionării și valorii acesteia.

Cum se identifică o populație?

Pentru a identifica populația (tranzacțiile) unui domeniu semnificativ, este necesar de analizat fiecare grup de tranzacții din care este format acest domeniu.

Dacă grupurile de tranzacții ale unui domeniu de audit conțin tranzacții omogene în conformitate cu următoarele criterii:

- au caracteristici similare,
- sunt procesate în același mod,
- sunt supuse acelorași controale,

atunci putem identifica valoarea domeniului selectat drept valoarea unei populații.

În caz contrar, divizăm domeniul de audit în segmente de audit numite subpopulații, la fel, analizând tranzacțiile omogene în conformitate cu criteriile menționate mai sus.

Evidențiem că în cadrul unui domeniu de audit pot fi mai multe populații/subpopulații. Acestea vor trebui identificate de către auditor. De exemplu, în populația Mijloace fixe, avem subpopulații - Clădiri, Mașini și utilaje, Mijloace de transport ș.a. Întrucât domeniul Mijloace fixe, de obicei, este format din segmente de audit care au caracteristici similare, sunt procesate în același mod și sunt supuse acelorași controale, identificăm valoarea acestuia drept valoarea unei populații care va fi menționată în tabelul calculatorului standard de calcul al dimensiunii eşantionului.

- 2) Calcularea dimensiunii eşantionului.

Pentru calcularea dimensiunii eşantionului se utilizează calculatorul standard de calcul al dimensiunii eşantionului, prezentat mai jos. În tabel auditorul va introduce valorile pentru valoarea

populației, materialitatea și se va selecta factorul de asigurare (0.7, 2 sau 3) stabilit în tabelul surselor de asigurare (DP8 Sursele asigurării de audit).

Este important ca elementele cu valoare mare, peste pragul de semnificație, să fie selectate, iar valoarea cumulată a acestora să fie înregistrată în rubrica „Elemente cu valoare mare”. Astfel, valoarea populației supuse calculului dimensiunii eșantionului se diminuează cu valoarea totală a unităților de eșantionare cu valoare mare. În rezultat, elementele selectate vor fi testate fiecare individual.

Astfel, vor fi introduse informațiile relevante în celulele galbene prestabilite, restul celulelor se vor calcula în mod automat în formatul DOC Excel.

CALCULATORUL STANDARD DE CALCUL AL DIMENSIUNII EȘANTIONULUI

Formular de planificare		
Cont		XXX 2017
Aria contului		Angajamente
Valoarea populației		5,516,506,115
Factorul de asigurare		3.0
Materialitatea		638,192,360
Eroare anticipată		63,819,236
Procentaj de siguranță		90%
Materialitatea funcțională		516,935,812
Dimensiunea estimată a eșantionului	Număr	Valoare (£)
Valoarea totală a populației		5,516,506,115
Minus: Elemente cu valoare mare		1,000,000
Minus: Elemente esențiale		
Populația reprezentată		5,515,506,115
dimensiunea eșantionului	33	
Dimensiunea totală a eșantionului	33	
Intervalul mediu de eșantionare	167,136,549	

În unele situații poate că nu este posibil sau fezabil să se utilizeze eșantionarea MUS pentru a selecta un eșantion de sume înregistrate. În cazul acesta, extindeți făcând clic pe simbolul + și completați mai jos pentru a calcula dimensiunea eșantionului

Majorare la dimensiunea eșantionului	10%
Elemente cu valoare mare	-
Elemente esențiale	-
Dimensiunea majorată a eșantionului	37

Dimensiunea eșantionului va fi influențată de:

- valoarea monetară a populației;
- materialitatea funcțională;
- factorul de asigurare care trebuie obținut din testele de fond; și
- prezența unor elemente mari în populație, care pot fi testate separat.

Materialitatea funcțională (MF), de care va depinde precizia testării, poate fi calculată în felul următor:

$$\text{Materialitatea Funcțională} = \text{PS} \times (\text{Materialitatea} - \text{ECMP}),$$

unde:

- PS este precizia de siguranță, care se stabilește, de regulă, între 80% și 90%, iar în acest exemplu este de 90%;
- Materialitatea este o valoare predeterminată; și
- ECMP este eroarea cea mai probabilă. În lipsa unor informații specifice, ECMP s-ar stabili, în mod normal, la 10%.

(A se ține cont de faptul că aceasta este una dintre metodele prin care poate fi depistată materialitatea funcțională. Standardele **nu** sunt prescriptive în acest sens. Impactul acestei abordări este că se mărește dimensiunea eșantionului, comparativ cu situația în care am fi utilizat doar materialitatea standard – intenția este de a reduce riscul de nedepistare a denaturărilor necorectate/neidentificate agregate care ar putea depăși pragul de semnificație).

Dimensiunea eșantionului se calculează prin intermediul formularului de planificare Excel, în care se va utiliza următoarea formulă:

$$\text{Mărimea eșantionului} = \frac{\text{Valoarea populației} \times \text{Factorul de asigurare}}{\text{Materialitatea Funcțională}},$$

unde:

- Factorul de încredere poate fi 0,7/2/3 (**a se vedea pasul 10 din Ghid**).

În formularul de planificare se generează și intervalul mediu de eșantionare (IME), folosindu-se următoarea formulă:

$$\text{Intervalul mediu de eșantionare} = \frac{\text{Materialitatea Funcțională}}{\text{Factorul de asigurare}}$$

Ar fi posibilă identificarea unor elemente mai mari decât intervalul mediu de eșantionare și, apoi, selectarea restului eșantionului din populația reziduală. Într-un astfel de caz, echipa de audit trebuie să calculeze dimensiunea eșantionului utilizând următoarea formulă:

$$\text{Mărimea eșantionului} = \frac{\text{Valoarea populației reziduale}}{\text{Intervalul mediu de eșantionare}}$$

unde:

- Valoarea populației reziduale este valoarea setului de date din care se selectează eșantionul și în privința căreia vrem să ajungem la o concluzie minus elementele mai mari decât intervalul de eșantionare, care se vor testa separat (prin această abordare se va reduce numărul total al elementelor testate).

Calcularea dimensiunii eșantionului pentru populația reziduală se face în felul următor:

$$\text{Mărimea eșantionului} = \frac{\text{Valoarea populației reziduale} \times \text{Factorul de asigurare}}{\text{Materialitatea Funcțională}}$$

Exemplu: Calcularea dimensiunii eșantionului și a intervalului de eșantionare din

Valoarea populației = 342 000 000 lei

Materialitatea = 16 000 000 lei

Eroarea cea mai probabilă = 1 600 000 lei

Poziția netă = 14 400 000 lei X 90% precizia de siguranță = materialitatea funcțională

Materialitatea funcțională = 12 960 000 lei

Factorul de asigurare (FA) = 3,0

Intervalul de eşantionare = 12 960 000 lei/3,0 = 4 320 000 lei

În cazul în care nu există oarecare elemente individuale mai mari decât intervalul de eşantionare:

Dimensiunea eşantionului = 342 000 000 lei / 4 320 000 lei = 79

Mărim acest rezultat cu 10% atunci când nu a avut loc eşantionarea statistică = 79+8 = 87

Dacă am fi avut **3** elemente mari în valoare totală de 50 000 000 lei și am fi aplicat eşantionarea pe bază de unități monetare asupra populației reziduale, dimensiunea eşantionului nostru ar fi fost:

$(342\ 000\ 000 - 50\ 000\ 000) / 4\ 320\ 000 = 68 + 3 = 7$

Calculatorul standard de calcul al dimensiunii eşantionului determină numărul de unități de eşantionare care vor constitui dimensiunea eşantionului.

Unitățile de eşantionare sunt elementele unei populații. În funcție de domeniul de audit supus eşantionării, acestea pot fi diferite. Astfel, dacă domeniul auditat este grupa de conturi 222 „Servicii”, atunci unitățile din eşantionare vor fi facturile, dacă domeniul auditat este grupa de conturi 419 „Alte creante ale autorităților bugetare”, atunci unitățile de eşantionare vor fi soldurile debitorilor, dacă domeniul auditat va fi grupa de conturi 434 „Casa”, atunci unitatea de eşantionare va fi unitatea monetară.

3) Repartizarea esantionului.

Repartizarea esantionului, la fel ca și calcularea dimensiunii eşantionului, nu poate fi efectuată izolat fără o analiză în ansamblu a mai multor aspecte ce țin de etapa de planificare.

Dacă pentru calcularea corectă a eşantionului este importantă determinarea corectă a valorii populației, respectarea cerințelor de calcul stabilite de calculatorul standard, precum și identificarea unităților de eşantionare cu valoare mare, atunci pentru repartizarea eşantionului sunt importante următoarele aspecte:

- analiza riscurilor semnificative identificate pe baza informațiilor colectate și analizate în procesul de planificare. Dacă la etapa de planificare a fost identificat un risc semnificativ în cadrul populației supuse eşantionării, atunci auditorul trebuie să extindă dimensiunea eşantionului calculat de calculatorul standard, pentru a testa suplimentar afirmația/afirmațiile afectate de riscul identificat;
- analiza explicațiilor și obținerea unei înțelegeri clare a răspunsului entității auditate asupra problemelor identificate în cadrul auditului din anul precedent. Auditorul va înțelege cauza problemelor constatate și va evalua posibilele riscuri care pot avea impact asupra opiniei de audit;

- analiza faptului dacă există alte motive din care dimensiunea eşantionului este necesar de extins.

Anexa nr. 19
Agregarea erorilor –exemplu

Notă: obiectivul principal al acestui formular este de a face o sinteză a erorilor necorectate de entitatea auditată pentru a stabili care este efectul respectivelor erori asupra opiniei de audit. Totodată, în contextul raportării, este important să listăm toate erorile, inclusiv pe cele corectate de entitatea auditată. Aceste informații ar trebui copiate direct din Anexa B la Programul de audit. Conform standardelor internaționale privind agregarea erorilor – trebuie să indicăm toate erorile, excluzându-le pe cele calificate ca vădit minore. Totodată, CCRM și-a asumat poziția că și acestea ar trebui indicate pentru a promova îmbunătățiri la capitolul raportării financiare și controlului, deși nu există cerința de a le raporta în raportul de audit sau în scrisoarea către conducere.

ERORI NECORECTATE

SUBCLASA/ GRUPA DE CONTURI	DENUMIREA CONTURILOR	DENATURARI IDENTIFICATE ÎN URMA TESTELOR DE FOND		AGREGAREA ERORILOR		COMENTARIII Comentariile se fac în contextul materialității de 13 mil lei calculat în baza total cheltuieli
		Denaturări subevaluate mil. lei	Denaturări supraevaluate mil. lei	Denaturări Subevaluate mil. lei	Denaturarea supraevaluate mil. lei	
3	Active nefinanciare	25.0	15.53	21.5	11.9	Eroarea agregată pentru activele nefinanciare este: subevaluare de 21,5 mil. lei și supraevaluare de 12,03 mil.lei. Eroare totală: 33,53 mil.lei.
311	Clădiri		9.5		9.5	Eroare agregată este formată din supraevaluarea cu 9,5 mil.lei a grupei de conturi 311 „Clădiri”.
312	Construcții speciale	10.2		10.2		Eroare agregată este formată din subevaluarea cu 10,2 mil.lei a grupei de conturi 312 „Construcții speciale”.

314	Mijloace și utilaje	8.5	3.5	5.0		S-a calculat sumă netă deoarece acestea sunt erori identificate pe același rând al raportului financiar. Eroare agregată este formată din subevaluarea cu 5 mil.lei la „Mijloace și utilaje”.
319	Investiții capitale		2.4		2.4	Eroarea agregată a mijloacelor fixe este de 2,4 mil.lei.
391	Uzura mijloacelor fixe	6.3		6.3		Eroare agregată a uzurii mijloacelor fixe este subevaluarea cu 6,3 mil.lei a grupei de conturi.
391100	Uzura clădirilor	6.3		6.3		
391500	Uzura mijloacelor de transport		0.13		0.13	Această eroare nu se ia în considerare pentru raportare deoarece este 1% din pragul de semnificație. Este o eroare minoră care, izolat, nu poate influența opinia de audit.
4	Active financiare	34.1		34.1		Eroarea agregată pentru activele financiare este subevaluare de 34,1 mil. lei.
415	Acțiuni și alte forme de participare în interiorul țării	20.5		20.5		Eroare agregată este formată din subevaluarea cu 20,5 mil.lei a grupei de conturi 415 „Acțiuni și alte forme de participare în interiorul țării”.
419	Alte creanțe	13.6		13.6		Eroare agregată este formată din subevaluarea cu 13,6 mil.lei a grupei de conturi 419 „Alte creanțe”.
2	Cheltuieli		0.7		0.7	

211	Cheltuieli privind retribuirea muncii		0.7		0.7	Această eroare nu se ia în considerare pentru raportare deoarece este mai mică de 1% din pragul de semnificație. Este o eroare minoră care, izolat, nu poate influența opinia de audit.
1	Venituri	5.4	6.5		1.1	Eroarea agregată pentru venituri este supraevaluarea de 1,1 mil. lei.
142	Venituri din vânzarea mărfurilor și serviciilor	5.4	6.5		1.1	S-a calculat sumă netă deoarece acestea sunt erori identificate pe același rând al raportului financiar. Eroare agregată este formată din supraevaluarea cu 1,1 mil. lei a grupei de conturi 142 „Venituri din vânzarea mărfurilor și serviciilor”.
Total		64.5	22.73	55.6	13.0	68.6
						Eroarea totală identificată: $33.53 + 34.1 + 0.7 + 1.1 = 70.43$, ceea ce înseamnă că aveam de-a face cu o denaturare semnificativă a rapoartelor financiare în ansamblu.

Notă: tipul opiniei de audit modificate va depinde de faptul, dacă erorile au fost identificate într-un număr limitat de componente de audit sau dacă au caracter omniprezent în rapoartele financiare. Omniprezența erorilor este la discreția raționamentului, dar va trebuie să se analizeze dacă erorile:

- nu sunt limitate la anumite elemente, conturi sau rânduri ale rapoartelor financiare;
- dacă sunt limitate, precum indicat mai sus – reprezintă sau ar putea reprezenta acestea o proporție substanțială a rapoartelor financiare?
- au de-a face cu prezentări care sunt fundamentale pentru înțelegerea de către utilizatori a rapoartelor financiare (ISA 705/5).

ERORILE CORECTATE

Ca rezultat al misiunii de audit, entitatea a făcut următoarele corectări în rapoartele financiare. Deși această acțiune pozitivă rezultă într-o eroare agregată mai mică, este important ca aceste probleme să fie prezentate în raportul de audit și în scrisoarea către conducere.

SUBCLASA/ GRUPA DE CONTURI	DENUMIREA CONTURILOR	DENATURARI IDENTIFICATE ÎN URMA TESTELOR DE FOND		AGREGAREA ERORILOR		COMENTARIII Comentariile se fac în contextul materialității de 13 mil lei calculat în baza total cheltuieli
		Denaturări subevaluate mil. lei	Denaturări supraevaluate mil. lei	Denaturări Subevaluate mil. lei	Denaturarea supraevaluate mil. lei	
3	Active nefinanciare	25.0	15.53	21.5	11.9	Eroarea agregată pentru activele nefinanciare este: subevaluare de 21,5 mil. lei și supraevaluare de 12,03 mil.lei. Eroare totală: 33,53 mil.lei. S-a corectat pe parcursul misiunii de audit.
311	Clădiri		9.5		9.5	Eroare agregată este formată din supraevaluarea cu 9,5 mil.lei a grupei de conturi 311 „Clădiri”. S-a corectat pe parcursul misiunii de audit.

Ar putea avea loc o situație în care erorile identificate de echipă să reflecte existența unor circumstanțe mult mai complexe ca cele din exemplu, iar echipa să dorească identificarea clară a corectărilor contabile necesar a fi realizate de echipa contabilă a entității auditate. În asemenea situații, echipa poate modifica prezentarea informațiilor pentru a o face mai detaliată, dar trebuie să mențină accentul pe:

- Prezentarea atât a erorilor corectate, cât și a celor necorectate.

- Elaborarea unei concluzii cu privire la impactul erorilor necorectate.
- Excluderea erorilor vădit minore din raport și din scrisoarea către conducere

Notă:

Potrivit prevederilor Legii 260/2017, art. 32 CCRM efectuează auditul rapoartelor financiare pentru exercițiul bugetar încheiat. Prin urmare, la momentul desfășurării misiunilor post-audit, auditorii nu pot raporta erori corectate pe parcursul misiunii de audit, deoarece înregistrările contabile pentru erorile corectate vor fi efectuate în perioada următoare raportului financiar auditat.

Totuși, rubrica “Erori corectate pe parcursul misiunii de audit” poate fi completată cu informația solicitată, atunci când, de exemplu, entitatea auditată întârzie termenii de prezentare a rapoartelor financiare anuale, iar echipa de audit a inițiat misiunea de audit și desfășoară etapa de planificare asupra rapoartelor financiare pe 9 luni. În aceste condiții, dacă echipa de audit a identificat erori care pot fi corectate pentru rapoartele pe 12 luni sau, în cazul în care, corectarea erorilor are impact asupra soldurilor inițiale, este rezonabil ca la raportare să se informeze utilizatorii rapoartelor financiare cu erorile corectate în timpul auditului pentru a se asigura că beneficiul activității CCRM este evidențiat.

Anexa nr. 20

Proceduri analitice – Calcularea diferenței tolerabile și exemplu de procedură analitică de fond

INTRODUCERE

Procedurile analitice sunt utilizate de CCRM la etapa de planificare a misiunii de audit, dar pot fi utilizate și ca un test de fond. Atunci când se aplică o procedură analitică de modelare, această abordare necesită calcularea unei diferențe tolerabile în comparație cu care pot fi aplicate estimările și valorile din rapoartele financiare.

DIFERENȚA TOLERABILĂ (pentru factorul de asigurare 2,0)

Nivelul de asigurare care trebuie obținut din orice procedură analitică de fond va reflecta valoarea asigurării necesare din această procedură, după cum a fost stabilit la etapa de planificare a misiunii. Pe măsură ce crește nivelul de asigurare, nivelul de precizie corespunzător necesar pentru procedura analitică ar trebui, de asemenea, să crească.

Dacă se efectuează proceduri analitice de fond pentru obținerea unui factor de asigurare de 2,0, atunci diferența tolerabilă se identifică astfel:

$$\text{Diferența tolerabilă} = \text{Materialitatea} \times \sqrt{\frac{\text{Suma reală}}{\text{Baza materialității}}}$$

unde:

Materialitatea = nivelul materialității întregului raport financiar.

Suma reală = suma înregistrată care se auditează (cifra înregistrată în raportul financiar).

Baza materialității = valoarea utilizată pentru calcularea materialității, de exemplu, cheltuieli brute.

DIFERENȚA TOLERABILĂ (factorul de asigurare 0,7)

Dacă se efectuează proceduri analitice de fond pentru obținerea unui factor de asigurare de 0,7, atunci diferența tolerabilă se identifică calculând 10-25% din suma înregistrată, dar nu mai mult decât materialitatea funcțională. Echipa de audit trebuie să-și utilizeze raționamentul profesional având în vedere circumstanțele în care are loc auditul, pentru a determina care este procentajul cel mai potrivit.

Soldurile ne semnificative

Dacă se efectuează proceduri analitice de fond în privința soldurilor ne semnificative, echipa trebuie să stabilească o eroare tolerabilă nu mai joasă de nivelul materialității funcționale, sau la 25% din suma înregistrată. Procedura analitică de fond se poate baza pe o simplă comparație cu anul precedent, dacă echipa consideră că acest lucru este eficient și eficace.

Considerente privind regularitatea

Este puțin probabil că doar prin proceduri analitice de fond se pot obține suficiente dovezi adecvate care să demonstreze regularitatea. Cu toate acestea, aceasta depinde de circumstanțele entității și de natura soldului examinat.

De exemplu, o procedură analitică nu poate oferi suficientă asigurare în privința regularității cheltuielilor aferente granturilor, însă:

- o procedură analitică de fond poate furniza suficiente probe adecvate de audit privind faptul că cheltuielile aferente remunerării muncii s-au acoperit din bugetul entității;
- pentru o entitate cu cerințe limitate față de regularitate, care desfășoară activități similare cu cele din perioada anterioară, procedurile analitice de fond privind cheltuielile, combinate cu o verificare globală a noilor tipuri de cheltuieli și luând în considerare regularitatea acestora, pot oferi suficiente probe adecvate de audit.

Exemplu – Aplicarea în cazul unui domeniu semnificativ (remunerarea muncii)

Pasul 1: Determinați dacă datele utilizate pentru formarea unor așteptări sunt fiabile. Informațiile despre personal privind salarizarea au fost disponibile în Direcția Resurse Umane în format electronic, permițând obținerea și utilizarea eficientă a acestora. Ar fi rezonabil să folosim aceste date pentru a modela o relație cu salariul, și am verificat, așadar, un mic eșantion de 5 elemente, pentru exactitate.

Pasul 2: Formați-vă așteptările

Datele independente obținute au inclus:

- 1) numărul personalului, după grad/treaptă;
- 2) scara de plată pentru fiecare grad/treaptă;
- 3) durata de timp în fiecare grad/treaptă.

Pe parcursul întregului an s-au utilizat aceleași salarii.

S-a calculat o rată medie ponderată a salariului pentru fiecare membru al personalului, utilizând timpul lucrat în gradul respectiv. Aceasta a produs o estimare a poziției medii pe scara de salarizare corespunzătoare, în funcție de gradul/treapta fiecărui membru al personalului.

Adăugarea mediilor individuale pe grad a produs, drept rezultat, cheltuielile estimate de salarizare agregate.

Pasul 3: Determinați diferența tolerabilă

Datele din rapoartele financiare; Suma reală a salarizării = 97 605 453 000 lei; Baza materialității = 297 000 000 000 lei; Materialitatea = 2 970 000 000 lei. Prin urmare, diferența tolerabilă = 1 702 610 lei.

Pasul 4: Investigați rezultatele procedurilor analitice de fond (inclusiv fluctuațiile semnificative)

Un extras al rezultatelor obținute pentru o selecție de grade, împreună cu o sinteză a datelor aferente tuturor gradelor, este prezentat în tabelul de mai jos.

Gradul/Treapta	Numărul de angajați	Salariu	Totalul prognozat	Total real	Diferența	
		mii lei	mii lei	mii lei	mii lei	%
1	1,0	69.818	69.818	70.234	416	0,60
2	4,0	59.127	236.508	245.510	9.002	3,81
3	3,0	48.461	145.383	154.079	8.696	5,98
4	26,0	44.631	1.160.406	1.198.541	38.135	3,29
5	118,5	31.602	3.744.837	3.755.146	10.309	0,28
6	376,5	18.450	6.946.425	6.905.384	-41.041	-0,59
7	571,5	15.839	9.051.988	9.020.459	-31.529	-0,35
8	847,0	10.396	8.805.412	8.952.468	147.056	1,67
9	35,0	10.021	350.735	365.946	15.211	4,34
10	259,0	8.870	2.297.330	2.304.846	7.516	0,33
11	1624,0	7.755	12.594.120	12.661.752	67.632	0,54
etc.	etc.	etc.	etc.	etc.	etc.	etc.
Totalul pentru toate gradele	7.777,5		96.867.127	97.605.433	738.306	0,76

În tabelul de mai sus se poate vedea și compara valoarea reală cu cea prognozată. Diferențele au fost calculate pentru fiecare rang, precum și diferența generală - pentru toate rangurile.

Cheltuielile de salarizare au fost estimate la 96 867 127 000 mii lei, în comparație cu 97 605 433 000 lei. Rezultatul real a fost cu 738 306 000 lei (0,76%) mai mare decât s-a prognozat. Această diferență s-a încadrat în limitele diferenței tolerabile de 1 702 610 lei (1,74%).

Nu s-au identificat fluctuații semnificative.

Cu toate acestea, au existat unele fluctuații semnificative la anumite ranguri. Fluctuațiile semnificative pentru fiecare rang au fost definite ca diferențe mai mari de +/- 1,74% (diferența tolerabilă). Fluctuațiile evidențiate au fost investigate pentru asigurarea faptului că nu sunt semnificative după natură sau context.

Pasul 5: Evaluarea

Valoarea estimată a fost mult sub limitele tolerabile și, prin urmare, asigurarea de fond a fost obținută în urma efectuării procedurii analitice.

Fluctuațiile la nivel de ranguri, care au depășit +/- 2,5%, au fost investigate și nu s-a găsit nicio eroare semnificativă.

Anexa nr. 21
Comunicarea cu entitatea auditată

**Notă referitoare la comunicarea observațiilor preliminare auditului/
dificultăților semnificative întâmpinate de auditori(după caz)**

În rezultatul desfășurării misiunii de audit _____, au fost constatate următoarele observații de audit cu privire la aspectele calitative semnificative și nesemnificative ale practicilor contabile ale entității auditate, inclusiv politicile contabile, prezentările de informații din rapoartele financiare, care trebuie comunicate celor însărcinați cu guvernarea conform SIA 260 „Comunicarea cu persoanele responsabile de guvernare”.

Atenție: dificultățile semnificative întâmpinate de auditor în cadrul misiunii de audit (după caz) vor fi prezentate în formă narativă.

Nr. d/o	Observația	Care este cauza?	Cum dvs. veți remedia problemele identificate?	Termenul de remediere estimat de dvs.

Echipa de audit:

Data _____

Anexa nr. 22

Notă referitoare la comunicarea recomandărilor

Domnului/Doamnei ...
(Conducătorul entității)

În conformitate cu Programul activității de audit pe anul ..., Curtea de Conturi a efectuat auditul, ale cărui rezultate s-au examinat în ședința preliminară din data de

Misiunea de audit a fost efectuată în conformitate cu Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit, fiind accentuată importanța comunicării reciproce eficiente a auditorului cu persoanele însărcinate cu guvernarea entității auditate (ISSAI 1260).

În acest context, în vederea înțelegerii pe deplin de către persoanele însărcinate cu guvernarea a recomandărilor înaintate de audit și comunicării unor impedimente privind posibilitatea implementării lor, solicităm prezentarea, pentru fiecare recomandare, a informației privind discutarea și acceptarea spre realizare a recomandărilor auditului, după cum urmează:

Planul de acțiuni privind implementarea recomandărilor

Nr. d/o	Recomandările auditului	Măsurile concrete care urmează a fi întreprinse	Persoana responsabilă de implementare	Termenul de implementare	Acordul conducerii entității/Comentarii

Solicităm prezentarea informațiilor până la _____.

Cu respect,
Echipa de audit

Data _____

Anexa nr. 23
Scrisoare către conducere - Model

Anexă la

SCRISOAREA CĂTRE CONDUCERE

nr. _____ din _____ 20__

I. OBSERVAȚIILE DE AUDIT CARE AU STAT LA BAZA OPINIEI CU REZERVE

1.1. Rezultatul financiar al instituției bugetare

Observația de audit	Impact	Recomandare
<p>1. Ministerul n-a respectat prevederile Ordinului MF nr.216, inclusiv principiul contabilității de angajamente la înregistrarea și raportarea veniturilor și cheltuielilor. Prin urmare, în exercițiul bugetar 2019 au fost recunoscute eronat venituri în sumă de 368,77 mil.lei¹¹ și cheltuieli în sumă de 44,78 mil.lei¹² aferente anului financiar 2018.</p> <p>2. Ministerul aplică neconform prevederile Ordinului MF nr.216 privind corectarea rezultatelor anilor precedenți. Astfel, la grupa de conturi 723 au fost înregistrate eronat operațiuni economice care se referă la perioada de gestiune curentă, în sumă de 216,13 mil.lei¹³. De asemenea, erorile constatate la venituri și cheltuieli au condiționat subevaluarea corectărilor cu 334,34 mil.lei¹⁴. Aceste denaturări au fost cauzate de înțelegerea eronată de către serviciile financiare a prevederilor normelor de evidență contabilă și raportare financiară.</p>	<p>Rezultatul financiar al instituției pentru anul 2019 este declarat greșit, fiind supraevaluat cu 324,0 mil.lei.</p> <p>Bilanțul contabil a fost subevaluat cu 128,0 mil.lei.</p>	<p>1. Conducerii Ministerului:</p> <p>1.1 Ajustați rezultatul financiar al instituției pentru anul 2020 prin contul 723, pentru a recunoaște pe deplin erorile din anul 2019.</p> <p>1.2 Realizați un proces amplu de supraveghere pentru a vă asigura că sunt făcute ajustările corecte.</p> <p>1.3 desemnați o persoană responsabilă de organizarea atelierelor de lucru cu personalul contabil, pentru a aborda în mod sistematic cerințele stipulate în Ordinul MF nr. 216.</p> <p>1.4 Asigurați-vă că cadrul regulator intern este ajustat și îmbunătățit</p>

¹¹ Reevaluarea terenurilor în sumă de 246,283 mil.lei; intrarea cu titlu gratuit a clădirilor în sumă de 111,62 mil.lei și a mijloacelor de transport în sumă de 10,87 mil.lei.

¹² Corectarea eronată a uzurii mijloacelor fixe pentru anii precedenți în sumă de 34,43 mil.lei; calcularea uzurii în mărime de 100 % pentru mijloacele de transport intrate cu titlu gratuit în sumă 9,95 mil.lei; erori la raportarea cheltuielilor de salarizare în FD 044 – în sumă de 0,4 mil.lei.

¹³ Reevaluarea terenurilor a supraevaluat contul 723 cu 34,66 mil.lei; corectarea divergențelor între datele inventarierii și evidenței contabile a supraevaluat valoarea contului 723 cu 168,6 mil.lei; corectarea valorii capitalului social în sumă de 2.87 mil.lei.

¹⁴ Valoarea denaturărilor estimată de auditori: 368,77 mil.lei (erori la venituri) și 34,34 mil.lei (corectarea eronată a uzurii mijloacelor fixe pentru anii precedenți).

		cu cerințele de respectare a regulilor de corectare a erorilor contabile și de întocmire a rapoartelor financiare.
Răspunsul managementului/Planul de remediere		Clasificarea observației
<p>Revizuirile necesare vor fi realizate de către X în luna septembrie 2020, cu evaluarea ulterioară a acestora de către Y. Personalul implicat va examina cadrul regulator intern actual și va propune modalități de actualizare care să abordeze pe deplin problemele semnalizate. În ceea ce privește închiderea rapoartelor financiare pentru anul 2020, se va prevedea un atelier de lucru la începutul procesului, cu implicarea colegilor de la Ministerul Finanțelor, pentru a asigura înțelegerea deplină a cerințelor actuale de raportare financiară.</p>		Înalt

1.2. Grupa de conturi 371 „Terenuri”

Observația de audit	Impact	Recomandare
<p>Ministerul deține, conform Registrului bunurilor imobile, 12 terenuri cu suprafața de 1098.1 ha, care nu s-au regăsit în evidența contabilă. Pentru a determina valoarea terenurilor, instituția trebuia să aplice prevederile Legii privind prețul normativ și modul de vânzare-cumpărare a pământului nr. 1308-XIII din 25 iulie 1997. Evaluarea terenurilor nu s-a produs din cauza interpretării eronate a prevederilor Legii nr.1308/1997 .</p>	<p>Valoarea unor terenuri nu se regăsește nici în evidența contabilă, nici în rapoartele financiare. Astfel, valoarea terenurilor a fost subevaluată cu 73,2 mil.lei.</p>	<p>2 .Conducerii Ministerului:</p> <p>2.1 Asigurați instituirea unei comisii interne, care va determina valoarea de recunoaștere a 12 terenuri în conformitate cu Legea nr. 1308-XIII din 25 iulie 1997, cu înregistrarea ulterioară a valorii evaluate în soldul grupei de conturi 371.</p> <p>2.2 Desemnați o persoană responsabilă de organizarea atelierelor de lucru cu personalul contabil, pentru a aborda în mod sistematic cerințele Legii nr. 1308/1997.</p> <p>2.3 Asigurați-vă că cadrul regulator intern este ajustat și îmbunătățit cu regulile și principiile de evaluare a terenurilor,</p>

		precum și cu cerințele raportării financiare.
Răspunsul managementului/Planul de remediere		Clasificarea observației
Revizuirile necesare vor fi realizate după finalizarea procesului de înregistrare cadastrală la (data). Evaluările vor fi efectuate în conformitate cu legea în vigoare. Personalul implicat va examina cadrul regulator intern actual și va propune modalități de actualizare care să abordeze pe deplin problema evaluării terenurilor. În ceea ce privește închiderea rapoartelor financiare pentru anul 2020, se va prevedea un atelier de lucru la începutul procesului, cu implicarea colegilor de la Ministerul Finanțelor, pentru a asigura înțelegerea deplină a cerințelor actuale de raportare financiară.		Înalt

1.3. Grupa de conturi 391 „Uzura mijloacelor fixe”

Observația de audit	Impact	Recomandare
În cadrul Ministerului nu se aplică uniform prevederile Ordinului MF nr. 216/2015 privind necalcularea uzurii pentru mijloacele fixe neuzurabile. Astfel, valoarea uzurii raportate include uzura calculată eronat pentru mijloace fixe specifice neuzurabile. Această eroare este cauzată de descrierea incompletă în cadrul intern de reglementare a evidenței contabile a noțiunii de mijloace fixe neuzurabile, a sensului termenului „neuzurabil” și tratamentului contabil asociat.	Uzura mijloacelor fixe a fost supraevaluată semnificativ cu 9,0 mil.lei, iar valoarea de bilanț a mijloacelor fixe a fost subevaluată cu aceeași sumă.	3. Conducerii Ministerului: 3.1 Asigurați completarea Instrucțiunii cu privire la clasificarea mijloacelor fixe și modul de calculare a uzurii mijloacelor fixe cu prevederi exhaustive privind mijloacele fixe neuzurabile. 3.2 Asigurați că valorile incorect calculate legate de contul 391 sunt corectate prin stornarea acestora aplicând contul 723 „Corectarea rezultatelor anilor precedenți.”
Răspunsul managementului/Planul de remediere		Clasificarea observației
A fost elaborat și aprobat Ordinul Ministerului Apărării nr. 021 din 22.05.2020 referitor la Clasificarea și codificarea mijloacelor fixe neuzurabile. Acesta definește mijloacele fixe neuzurabile și explică tratamentul contabil aplicabil acestora. Uzura calculată până la moment se va revizui la (data) și se		Înalt

vor efectua modificările de rigoare atât la valoarea mijloacelor fixe, cât și la uzura înregistrată.	
--	--

1.4 Grupa de conturi 415 „Acțiuni și alte forme de participare în capital în interiorul țării”

Observația de audit	Impact	Recomandare
<p>Transmiterea de către Minister a patrimoniului către două întreprinderi de stat al căror fondator este nu s-a realizat conform prevederilor HG nr. 901 din 31.12.2015. Prin urmare, Ministerul nu a întocmit lista bunurilor care constituie cota-parte a capitalului social și nu a efectuat evaluarea acestora pentru a putea oferi o asigurare rezonabilă privind fidelitatea și veridicitatea valorii raportate. Ministerul a raportat 22,87 mil. lei ca valoare a aportului în capitalul social al două întreprinderi de stat.</p> <p>Această situație este cauzată de înțelegerea eronată a cerințelor HG nr. 901 pe parcursul mai multor ani.</p>	Nu poate fi confirmată valoarea acțiunilor și altor forme de participare în capital în interiorul țării în sumă de 22,87 mil. lei.	<p>4. Conducerii Ministerului:</p> <p>4.1 Restabiliți componența listei bunurilor transmise către întreprinderile de stat.</p> <p>4.2 Asigurați evaluarea bunurilor transmise și ajustați valoarea bunurilor transmise ca aport în capitalul social în concordanță cu rezultatele evaluării.</p> <p>4.3 Asigurați inventarierea anuală a bunurilor transmise ca aport în capitalul social.</p>
Răspunsul managementului/Planul de remediere		Clasificarea observației
Se vor lua măsuri privind restabilirea listei bunurilor transmise întreprinderilor de stat fondate, precum și privind evaluarea acestora în conformitate cu X până la (data). În ceea ce privește închiderea rapoartelor financiare pentru anul 2020, se va prevedea cerința de a reconfirma existența și valoarea bunurilor vizate.		Înalt

II. OBSERVAȚIILE DE AUDIT CARE NU AU INFLUENȚAT OPINIA

2.1. ALTE INFORMAȚII

2.1.1 Grupa de conturi 311 „Clădiri”

Observația de audit	Impact	Recomandare
Valoarea de bilanț a mijloacelor fixe este subevaluată. Ministerul deține în exploatare, conform Registrului bunurilor imobile, 21 de clădiri cu suprafața de 1437 m ² , pentru care nu s-au aplicat regulile generale de recunoaștere prevăzute de Ordinul MF nr. 216 din 28.12.2015.	Subevaluarea nesemnificativă a activelor în rapoartele financiare.	<p>5. Conducerii Ministerului:</p> <p>5.1 Asigurați evaluarea și înregistrarea în evidența contabilă a valorii a 21 de clădiri.</p> <p>5.2 Asigurați reevaluarea valorii contabile a 31 de</p>

<p>De asemenea, în grupa de conturi 311 se regăesc 31 de construcții, a căror valoare contabilă încetează să mai corespundă situației economice de pe piață, care per unitate este mai mică de 1000 lei.</p> <p>Menirea acestor construcții (depozite, grupuri sanitare etc.) este să asigure activități complementare ale activității de bază și se așteaptă ca aceste active să aibă o valoare (relativ) scăzută.</p> <p>Aceste probleme sunt cauzate de interpretarea eronată a cerințelor Ordinului MF nr. 216/2015, dar și de absența unei verificări continue a „caracterului rezonabil” al valorilor bunurilor.</p>		<p>construcții și reflectarea corectă în evidența contabilă.</p> <p>5.3 Asigurați-vă că cadrul regulator intern este ajustat și îmbunătățit cu regulile și principiile de recunoaștere și evaluare a activelor, dar și cu prevederea unei evaluări periodice a caracterului rezonabil al valorii activelor.</p>
Răspunsul managementului/Planul de remediere		Clasificarea observației
<p>Procedura de evaluare a imobilelor menționate a fost inițiată și este planificată pentru a fi finalizată în trimestrul III al anului 2020. După obținerea rapoartelor de evaluare în acest sens, construcțiile menționate vor fi incluse în evidența contabilă a unităților, precum și vor fi efectuate operările corespunzătoare în Registrul de evidență a bunurilor imobile. Termenul final de raportare (executare) va fi până la sfârșitul acestui an bugetar. Personalul implicat va examina cadrul regulator intern actual și va propune modalități de actualizare care să abordeze pe deplin problema evaluării activelor și, totodată, a evaluării periodice.</p>		Mediu

III. OBSERVAȚII DE AUDIT AFERENTE BUNEI GUVERNANȚE

3.1. Control intern managerial (CIM)

Observația de audit	Impact	Recomandare
<p>CIM existent în cadrul Ministerului nu asigură identificarea și gestionarea riscurilor aferente procesului financiar-contabil, inclusiv a celor legate de întocmirea situațiilor financiare consolidate. Astfel, în cadrul Ministerului nu sunt descrise procesele financiar-contabile, nu sunt identificate și evaluate riscurile aferente. Nici acțiunile de control -cheie nu sunt descrise. Această situație este determinată de faptul că nu se cunosc prevederile Legii nr. 229.</p>	<p>Anumite puncte slabe ale CIM pot fi corelate direct cu denaturările semnificative identificate în rapoartele financiare consolidate.</p>	<p>6. Conducerii Ministerului:</p> <p>6.1 Asigurați evaluarea și documentarea sistematică a principalelor procese financiar-contabile și identificați principalele riscuri asociate acestora.</p> <p>6.2 Implementați controale relevante și eficiente pentru a gestiona riscurile identificate și</p>

		implementați un sistem de raportare către contabilul-șef, pentru a confirma atenuarea în timp util și cu succes a riscului.
Răspunsul managementului/Planul de remediere		Clasificarea observației
Organizarea unor lecții instructiv-metodice cu specialiștii serviciilor financiare și logistice, în vederea gestionării riscurilor aferente procesului financiar-contabil și obținerii unor consultații din partea unui specialist în domeniu din cadrul Ministerului Finanțelor. Astfel, aceasta va permite ca, la închiderea rapoartelor financiare pentru anul 2020, să fie evidențiate domenii de risc, cum ar fi regulamentele actualizate, punctele slabe identificate în procesul de elaborare a rapoartelor financiare pentru anul 2019 etc.		Înalt

3.2. Auditul intern

Observația de audit	Impact	Recomandare
Ministerul nu a suplinit funcția de auditor intern, din lipsa candidaților la funcția vacantă. Auditorul intern urma să evalueze toate procesele cu risc sporit, inclusiv din domeniul financiar-contabil, și să ofere o asigurare privind eficacitatea sau ineficacitatea CIM.	Punctele slabe în materie de acțiuni de control intern nu se identifică sistematic și nu se abordează de către conducere.	7. Conducerii Ministerului: 7.1 Asigurați funcționalitatea auditului intern în anul 2020 asigurând un proces de angajare în timp util. 7.2 Asigurați un nivel minim de activitate în anul 2020 pentru a garanta evaluarea proceselor cu risc sporit în domeniul financiar-contabil și evaluarea punctelor slabe în acțiunile de control intern existente.
Răspunsul managementului/Planul de remediere		Clasificarea observației
Ministerul, până la finele anului 2020, va perfectă actele necesare pentru desfășurarea unui concurs privind ocuparea funcțiilor vacante ale Serviciului de audit intern până la (data). Se va identifica un nivel minim de activitate de audit intern (bazat pe riscuri) până la (data), care se va realiza pe parcursul anului 2020.		Înalt

3.3. Implementarea recomandărilor anterioare ale Curții de Conturi

Observația de audit	Impact	Recomandare
Prin HCC nr. 26 din 18.04.2019 au fost înaintate Ministerului 23 de recomandări, dintre care 13 au stat la baza opiniei contrare de audit. Din totalul de 13 recomandări: 9 au fost implementate, iar 4 – neimplementate. În activitatea Ministerului s-a constatat lipsa unui proces sistematic și în timp util privind implementarea recomandărilor Curții de Conturi.	Recomandările neimplementate au influențat direct modificarea opiniei de audit pentru anul 2019.	<p>8. Conducerii Ministerului:</p> <p>8.1 Întocmiți un proces prin intermediul căruia să se asigure evaluarea sistematică și în timp util a implementării recomandărilor Curții de Conturi.</p> <p>8.2 Asigurați implementarea și abordarea după prioritate a recomandărilor referitoare la aspectele care au influențat opinia de audit.</p> <p>8.3 Asigurați-vă că procesele care se aplică cuprind toate instituțiile subordonate Ministerului, dar și Aparatul central al acestuia.</p> <p>8.4 Asigurați punerea în aplicare a unui plan de măsuri privind implementarea recomandărilor realizabile în perioada îndelungată.</p>
Răspunsul managementului/Planul de remediere		Clasificarea observației
Va fi înființată o comisie de la (data), prezidată de Y, pentru a revizui și a întreprinde măsuri oficiale cu privire la recomandările CCRM. Aceasta va monitoriza trimestrial implementarea și va pune accent pe recomandările cu prioritate ridicată. Personalul din instituțiile subordonate va fi implicat la necesitate. Când va fi cazul, se va solicita sprijin suplimentar din partea CCRM cu privire la pașii practici necesari pentru a asigura implementarea eficace a recomandărilor.		Mediu

3.4. Interpretarea eronată a reglementărilor în domeniul salarizării

Observația de audit	Impact	Recomandare
---------------------	--------	-------------

<p>Salarizarea personalului Ministerului se efectuează în modul, condițiile și mărimile prevăzute de legislația privind sistemul de salarizare în sectorul bugetar, conform Legii nr.270/2018 și actelor ce reglementează domeniul salarizării.</p> <p>Deși norma legală prevede acordarea sporului pentru munca prestată pe timp de noapte, Ministerul a reglementat stabilirea și achitarea acestui spor doar pentru personalul care activează doar în X.</p> <p>Astfel, acestui personal i se acordă spor pentru munca prestată pe timp de noapte, în mărime de 50% din salariul de bază pe unitate de timp, în timp ce personalului care activează în Y – nu.</p> <p>Această lacună creează o tensiune între Legea nr.270/2018 și reglementările interne.</p> <p>De asemenea, Ministerul nu documentează corespunzător evidența timpului de muncă (numărul total de zile lucrate, ore de noapte și ore suplimentare), care servește baza de calcul privind plățile salariale.</p>	<p>Există riscul că Ministerul ar putea avea o răspundere financiară semnificativă pentru a plăti unele sume neplanificate, dacă abordarea existentă va fi contestată prin litigii (estimativ 17,0 mil.lei anual).</p> <p>Punctele slabe identificate la ținerea evidenței ar putea duce la dificultăți practice în evaluarea și/sau contestarea potențialelor responsabilități.</p>	<p>9. Conducerii Ministerului:</p> <p>9.1. Ajustați reglementările interne privind stabilirea sporurilor pentru munca prestată pe timp de noapte, pentru a soluționa tensiunea actuală dintre legislația salarială și reglementările interne.</p> <p>9.2. Asigurați documentarea corespunzătoare a evidenței timpului de muncă, inclusiv prin pontarea orelor efectiv lucrate.</p>
Răspunsul managementului/Planul de remediere		Clasificarea observației
<p>Legea cu privire la X prevede modul și condițiile specifice de îndeplinire a tipului de activitate, și nu ale relațiilor de muncă. Personalul care lucrează în Y este obligat să lucreze 24 de ore pe zi, și nu numai în zilele lucrătoare, așa cum prevede Codul muncii pentru alți angajați. Mai mult decât atât, în caz de divergență între o normă generală și o normă specială, care se conțin în acte normative de același nivel, se aplică norma specială, conform art. 5 din Legea cu privire la actele normative nr. 100/2017.</p> <p>Însă, în urma adoptării Legii nr. 270/2018 privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar, Ministerul a înaintat în luna mai 2019 un proiect de lege prin care va fi prevăzută remunerarea personalului care activează în Y, în afara programului zilnic de activitate, în zilele de odihnă și de sărbători. Acest proiect de lege va prevedea și obligativitatea ținerii timpului de îndeplinire a acestui tip de activitate.</p> <p>Însă, aceste modificări atrag după sine cheltuieli esențiale pentru plata suplimentară pe timp de noapte și în zilele de odihnă și sărbători.</p>		Mediu

Estimarea costurilor pentru un an bugetar la plata orelor de noapte și îndeplinirea serviciului în zilele de odihnă și sărbători constituie 26,7 mil.lei.	
---	--

3.5. Înregistrarea drepturilor patrimoniale asupra clădirilor și terenurilor

Observația de audit	Impact	Recomandare
Nu sunt înregistrate drepturile patrimoniale asupra a 96 de imobile cu suprafața de 118,400 m ² , gestionate de către instituție. Însă, Ministerul a inițiat procedura de înregistrare a drepturilor patrimoniale și de obținere a titlului de proprietate asupra a 10 terenuri cu suprafața de 996,9 ha. Cu toate acestea, această problemă rămâne încă nesoluționată.	Potențialele dispute juridice privind proprietatea asupra terenurilor și imobilelor ar putea duce la pierderea activelor.	10. Conducerii Ministerului: 10.1 Asigurați înregistrarea drepturilor patrimoniale asupra 96 de imobile și 10 terenuri.
Răspunsul managementului/Planul de remediere		Clasificarea observației
Sunt planificate, pentru anul 2020, acțiuni privind înregistrarea drepturilor patrimoniale; 26 construcții sunt incluse în proiectul Hotărârii Guvernului privind modificarea Anexei nr.22 ¹¹ la Hotărârea Guvernului nr.351/2005. În acest proces este implicat nu doar Ministerul, dar și alte structuri (APP, AAPL). Actualmente, odată cu constituirea comisiilor de delimitare, se desfășoară procedura de coordonare a hotarelor pentru 6 loturi de teren. AAPL au refuzat să semneze materialele de delimitare pentru 4 loturi, fiind sesizate pe aceste cazuri instanțele de judecată.		Mediu

3.6. Organizarea evidenței contabile

Observația de audit	Impact	Recomandare
Evidența contabilă în unitățile subordonate ale Ministerului este asigurată atât de serviciile financiare, cât și de serviciile de resort specializate, ultimele asigurând evidența analitică și sintetică privind mișcarea bunurilor materiale. În condițiile lipsei personalului contabil calificat în serviciile de resort, precum și neautomatizării evidenței contabile, se	Controlul insuficient din partea serviciului financiar asupra acestor aspecte are un impact direct asupra calității evidenței contabile și a raportării financiare. Acest lucru ar putea avea impact asupra managementului eficace al Ministerului.	11. Conducerii Ministerului: 11.1 Asigurați automatizarea sistemelor de evidență contabilă, inclusiv automatizarea evidenței analitice și sintetice a mișcării bunurilor materiale.

constată prezentarea tardivă și necalitativă a informațiilor.		11.2 Asigurați instruirea profesională sistematică a personalului contabil.
Răspunsul managementului/Planul de remediere		Clasificarea observației
<p>În februarie 2020, prin Ordinul nr. 120 al Ministerului, au fost aprobate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Regulamentul privind organizarea și funcționarea serviciilor (secțiilor) financiare (contabilităților) în autoritățile administrative și instituțiile Ministerului; • Politica de contabilitate-tip a Ministerului. <p>Pe parcursul auditului a fost elaborat și aprobat Ordinul Ministerului nr. 220 din 05.05.2020 pentru aprobarea concepției privind implementarea sistemului informațional automatizat de evidență a bunurilor materiale în serviciile de resort ale Ministerului, precum și în scopul automatizării proceselor, reducerii riscului de erori care pot apărea la prelucrarea manuală a anumitor sarcini, care are la bază implementarea unui program unic de evidență contabilă în toate unitățile/instituțiile Ministerului, dar și instruirea corespunzătoare a întregului personal contabil.</p> <p>Vor fi formate grupuri de lucru din specialiști ai Direcției planificare resurse financiare și tehnico-materiale în comun cu J8 Direcție managementul financiar, care se vor deplasa în unitățile subordonate pentru verificarea datelor din evidența contabilă și a rapoartelor financiare prezentate în organul ierarhic superior, comparativ cu cele din darea de seamă consolidată.</p>		Mediu

Membru al Curții de Conturi

Șeful echipei de audit

Anexa nr. 24
Raport de audit - Model

Anexă
la Hotărârea Curții de Conturi
nr. _ din _____



CURTEA DE CONTURI A REPUBLICII MOLDOVA

MD-2001, mun. Chișinău, bd Ștefan cel Mare și Sfânt nr.69, tel.: (+373) 22 23 25 79, fax:
(+373) 22 23 30 20
www.ccrm.md; e-mail: ccrm@ccrm.md

RAPORTUL
auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale Ministerului _____
încheiate la 31 decembrie 202_

I. OPINIE CU REZERVE

Am auditat rapoartele financiare consolidate¹⁵ ale Ministerului _____ pentru exercițiul bugetar încheiat la 31 decembrie 2019, care cuprind Bilanțul contabil, Raportul privind veniturile și cheltuielile, Raportul privind fluxul mijloacelor bănești, Raportul privind executarea bugetului, Raportul narativ privind executarea bugetului pentru anul 2019, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative. În opinia noastră, cu excepția efectelor unor aspecte descrise în secțiunea „Baza pentru opinia cu rezerve”, rapoartele financiare, sub toate aspectele semnificative, oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil¹⁶.

II. BAZA PENTRU OPINIA CU REZERVE

Ministerul a recunoscut eronat venituri în sumă de 368,77 mil.lei și cheltuieli în sumă de 44,78 mil.lei. Au fost încălcate prevederile Ordinului MF nr. 216/2015 și reflectat incorect principiul contabilității de angajamente la înregistrarea și raportarea veniturilor și cheltuielilor. Această eroare a determinat supraevaluarea rezultatului financiar al instituției din anul curent cu 324,0 mil.lei.

Ministerul a aplicat incorect prevederile Ordinului MF nr. 216/2015 privind corectarea rezultatelor anilor precedenți. Astfel, operațiuni economice efectuate în anul 2019 în valoare de 216,13 mil.lei nu au fost înregistrate corect, precum și erorile constatate la veniturile și cheltuielile aferente perioadei precedente în sumă de 334,34 mil.lei nu au fost corectate. Erorile menționate au condiționat subevaluarea bilanțului contabil cu 128,21 mil.lei. Aceste denaturări au fost cauzate de înțelegerea eronată de către serviciile financiare a prevederilor normelor de evidență contabilă și raportare financiară.

Ministerul deține 12 terenuri care nu s-au regăsit în evidența contabilă. Pentru a determina valoarea terenurilor, instituția trebuia să fi aplicat prevederile Legii privind prețul normativ și modul de vânzare-cumpărare a pământului nr.1308-XIII din 25 iulie 1997. Evaluarea terenurilor nu s-a produs din cauza interpretării eronate a prevederilor Legii nr.1308/1997 și a condiționat subevaluarea valorii terenurilor cu 73,2 mil.lei.

În cadrul Ministerului nu se aplică uniform prevederile Ordinului MF nr.216/2015. Prin urmare, valoarea uzurii raportate include uzura pentru mijloacele fixe neuzurabile. Această eroare este

¹⁵ Bilanțul contabil (Forma FD-041); Raportul privind veniturile și cheltuielile (Forma FD-042); Raportul privind fluxul mijloacelor bănești (Forma FD-043); Raportul privind executarea bugetului (Forma FD-044); Raportul narativ privind executarea bugetului pentru anul 2019.

¹⁶ Legea contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007; Planul de conturi contabile în sistemul bugetar și Normele metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.216 din 28.12.2015; Ordinul ministrului finanțelor nr.164 din 09.12.2019 „Cu privire la aprobarea termenelor de prezentare a rapoartelor financiare pe anul 2019”; Ordinul ministrului finanțelor nr.164 din 30.12.2016 „Cu privire la aprobarea Cerințelor la întocmirea Raportului narativ privind executarea bugetelor autorităților/instituțiilor bugetare”.

cauzată de faptul că definiția mijloacelor fixe neuzurabile și tratamentul contabil aferent nu sunt clar descrise în cadrul intern de reglementare a contabilității. Uzura mijloacelor fixe a fost supraevaluată semnificativ cu 9,0 mil.lei, iar valoarea de bilanț a mijloacelor fixe a fost subevaluată cu aceeași sumă.

Transmiterea de către Minister a patrimoniului la două întreprinderi de stat al căror fondator este nu s-a realizat conform prevederilor HG nr. 901 din 31.12.2015. Prin urmare, Ministerul nu a putut oferi o listă exhaustivă a activelor transmise și nu a efectuat nicio evaluare a acestora. În consecință, auditorii au fost în imposibilitatea de a obține suficiente probe pentru a confirma valoarea (22,87 mil.lei) „acțiunilor și altor forme de participare la capital în interiorul țării”, ca urmare a interpretării eronate de către Minister a prevederilor HG nr. 901 de-a lungul mai multor ani.

Am realizat misiunea de audit în conformitate cu Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit aplicate de Curtea de Conturi¹⁷. Responsabilitățile noastre, potrivit standardelor respective, sunt expuse în secțiunea „Responsabilitățile auditorului într-un audit al rapoartelor financiare” din prezentul Raport. Suntem independenți față de instituția auditată și am îndeplinit responsabilitățile de etică conform cerințelor Codului etic al Curții de Conturi. Considerăm că probele de audit obținute sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

III. ASPECTE-CHEIE DE AUDIT

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul rapoartelor financiare consolidate ale Ministerului încheiate la 31 decembrie 2019. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului rapoartelor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora, și nu oferim o opinie separată cu privire la aceste aspecte. Cu excepția aspectelor descrise în secțiunea „Baza pentru opinia cu rezerve”, am determinat că nu mai există alte aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în Raportul de audit.

IV. ALTE INFORMAȚII

Valoarea mijloacelor fixe este subestimată. Ministerul deține, la valoarea zero, și exploatează 21 de clădiri cu suprafața de 1437 m², pentru care nu s-au aplicat regulile generale de recunoaștere prevăzute de Ordinul MF nr. 216/2015. Pentru alte 31 de construcții valoarea contabilă constituie per unitate mai puțin de 1000 lei. Aceste valori sunt considerate nereal de scăzute. Cu toate acestea, se așteaptă ca aceste bunuri să aibă o valoare (relativ) scăzută, iar subevaluarea valorilor din bilanț nu este considerată semnificativă. Această situație reflectă interpretarea eronată a prevederilor Ordinului MF nr. 216/2015 și absența unei verificări continue a „caracterului rezonabil” al valorilor bunurilor.

¹⁷ Hotărârea Curții de Conturi nr.2 din 24.01.2020 „Cu privire la Cadrul Declarațiilor Profesionale ale INTOSAI”.

V. BUNA GUVERNANȚĂ

5.1. Controlul intern managerial în cadrul Ministerului nu asigură identificarea și gestionarea eficientă a riscurilor aferente procesului financiar-contabil, inclusiv a celor legate de întocmirea situațiilor financiare consolidate. Anumite puncte slabe ale CIM pot fi corelate direct cu denaturările semnificative identificate în rapoartele financiare consolidate.

5.2. Conducerea Ministerului nu a asigurat suplینirea funcției de audit intern în anul 2019, care urma să evalueze toate procesele cu risc sporit, inclusiv din domeniul financiar-contabil. În consecință, nu s-a furnizat asigurarea așteptată asupra eficacității sau ineficacității acțiunilor de control-cheie. Punctele slabe în materie de acțiuni de control intern nu se identifică sistematic și nu se abordează de către conducere.

5.3. În vederea remedierii erorilor constatate în misiunea precedentă de audit, Curtea de Conturi, prin HCC nr.26 din 18.04.2019, a înaintat Ministerului 23 de recomandări, dintre care 13 au stat la baza opiniei contrare de audit, 4 dintre acestea nu au fost implementate, reflectând în cadrul Ministerului lipsa unui proces sistematic și în timp util pentru implementarea recomandărilor Curții de Conturi. Recomandările neimplementate au influențat direct modificarea opiniei de audit (opinie cu rezerve) pentru anul 2019.

5.4. Ministerul a reglementat acordarea și achitarea sporurilor pentru munca prestată pe timp de noapte, însă numai pentru angajații care lucrează în X, în timp ce angajații care lucrează în Y au fost lipsiți de acest drept. Această situație scoate în evidență neconcordanțele dintre Legea nr. 270/2018 și reglementările interne, deoarece angajații care lucrează în Y au, potențial, dreptul la o majorare de 50% din salariul de bază conform legii menționate anterior. Prin urmare, poate exista o potențială datorie financiară semnificativă.

5.5. Ministerul nu a asigurat înregistrarea drepturilor patrimoniale asupra a 96 de imobile cu suprafața de 118,400 m² și a 10 terenuri cu suprafața de 996,9 ha. Aceste deficiențe pot duce la pierderea bunurilor proprietate a statului, în condițiile existenței unor dispute juridice.

5.6. Evidența contabilă în unitățile subordonate ale Ministerului este asigurată atât de serviciile financiare, cât și de serviciile de resort specializate, ultimele asigurând evidența analitică și sintetică privind mișcarea bunurilor materiale. În condițiile lipsei personalului contabil calificat în serviciile de resort, precum și neautomatizării evidenței contabile, se constată prezentarea tardivă a informațiilor financiare. Controlul insuficient din partea serviciului financiar asupra acestor aspecte are un impact direct asupra calității evidenței contabile și a raportării financiare. Acest lucru ar putea avea impact asupra managementului eficace al Ministerului.

VI. RESPONSABILITĂȚILE CONDUCERII PENTRU RAPOARTELE FINANCIARE

Ministrul X, în calitate de conducător al organului central de specialitate al administrației publice, este responsabil de întocmirea, semnarea și prezentarea corectă și fidelă a rapoartelor financiare

consolidate¹⁸ în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil¹⁹, precum și de organizarea controlului intern managerial, pentru a asigura desfășurarea organizată și eficientă a activității economice a entității, inclusiv respectarea strictă a integrității activelor, prevenirea și descoperirea cauzelor de fraudă și/sau eroare, exactitatea și plenitudinea înregistrărilor contabile, precum și pregătirea oportună a unor informații financiare credibile.

VII. RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI ÎNTR-UN AUDIT AL RAPOARTELOR FINANCIARE

Responsabilitatea noastră este de a planifica și a realiza misiunea de audit, cu obținerea probelor suficiente și adecvate în vederea susținerii bazei pentru opinia de audit. Obiectivele noastre sunt: obținerea unei asigurări rezonabile că rapoartele financiare consolidate nu sunt afectate de denaturări semnificative, cauzate de fraude sau erori, precum și emiterea unei opinii.

Asigurarea rezonabilă este un nivel ridicat de asigurare, dar nu o garanție că un audit efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi urmarea fraudelor sau erorilor. Totodată, denaturările pot fi considerate semnificative dacă, în mod individual sau în ansamblu, pot influența deciziile economice ale utilizatorilor acestor rapoarte financiare consolidate.

O descriere suplimentară a responsabilităților auditorului într-un audit al rapoartelor financiare este plasată pe site-ul Curții de Conturi, la adresa: <http://www.ccrm.md/activitatea-curtii-de-conturi-1-25>. Această descriere face parte din Raportul nostru de audit.

Responsabili de întocmirea Raportului de audit:

Șef(ă) echipă de audit

Șef(ă) Direcție

Membrii echipei de audit:

Auditor public principal

Auditor public superior

Auditor public superior

Responsabil de audit:

Șef(ă) Direcție

¹⁸ Art.13 alin.(2) din Legea contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007.

¹⁹ Legea contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007; Planul de conturi contabile în sistemul bugetar și Normele metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.216 din 28.12.2015; Ordinul ministrului finanțelor nr.164 din 09.12.2019 „Cu privire la aprobarea termenelor de prezentare a rapoartelor financiare pe anul 2019”; Ordinul ministrului finanțelor nr.164 din 30.12.2016 „Cu privire la aprobarea Cerințelor la întocmirea Raportului narativ privind executarea bugetelor autorităților/instituțiilor bugetare”.

Anexa nr. 25

Chestionar privind evaluarea procesului de consolidare – Model
Chestionar privind validarea procesului de consolidare - Model

**Chestionar privind evaluarea procesului de consolidare a rapoartelor
financiare**

Obiectivul acestui chestionar este de a identifica procesele-cheie aplicate de Ministerul _____ în asigurarea că situațiile financiare consolidate prezentate pentru audit oferă o imagine fidelă și veridică. Auditul va fi realizat pe baza faptului că conducerea și, după caz, cei însărcinați cu governanța recunosc și înțeleg că au responsabilitatea: (a) pentru întocmirea și prezentarea corectă a situațiilor financiare (sau pentru întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine fidelă și corectă) în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; (b) pentru un astfel de control intern, pe care îl determină conducerea, necesar pentru a asigura posibilitatea întocmirii situațiilor financiare care nu conțin denaturări semnificative, cauzate de fraude sau erori.

Nr. d/o	Întrebarea auditorului	Răspunsul persoanei responsabile de consolidarea rapoartelor financiare din cadrul Ministerului	Alte comentarii
1	Care sunt tipurile/formele rapoartelor financiare consolidate de către Ministerul _____ (M X) ?		
2	Care sunt entitățile, conform clasificăției organizaționale (Org1/Org2), ale căror informații financiare sunt generalizate în rapoartele financiare consolidate ale MX ?		
3	Ce proces este aplicat de către M X pentru a asigura elaborarea situațiilor financiare de înaltă calitate?		
4	A fost prezentat ministrului/ responsabililor de procesul de consolidare raportul privind identificarea și evaluarea riscurilor asociate procesului de consolidare?		
5	A fost prezentată ministrului/ responsabililor de procesul de consolidare confirmarea faptului că rapoartele financiare sunt reale și fidele?		
6	A fost întocmit în cadrul MX un calendar de elaborare a situațiilor financiare consolidate, cu		

	stabilirea sarcinilor-cheie, a termenelor și desemnarea persoanelor responsabile ?		
7	Printre sarcinile-cheie sunt incluse revizuirea analitică și analiza de către management a punctelor-cheie ale procesului de consolidare?		
8	Aceste sarcini-cheie includ o revizuire a consolidării efectuate de către instituțiile din subordine?		
9	Confirmă aceste sarcini-cheie plenitudinea și exactitatea soldurilor inițiale / finale, veniturile și cheltuielile totale, activele și pasivele?		
10	Sarcinile-cheie confirmă regularitatea veniturilor și cheltuielilor, activelor și pasivelor?		
11	Confirmă aceste sarcini-cheie completitudinea și fiabilitatea elementelor narative ale situațiilor financiare?		
12	Sarcinile-cheie includ revizuirea/răspunsul la întrebările abordate de Curtea de Conturi în raportul de audit pentru anul precedent?		
13	Există o revizuire critică finală realizată de către contabilul-șef înainte ca conturile consolidate să fie transmise Ministerului Finanțelor (MF), până a fi supuse auditului?		
14	Au fost descrise și aprobate în cadrul M X și instituțiilor din subordine riscurile aferente procesului de consolidare a rapoartelor financiare, cu specificarea măsurilor privind gestionarea și atenuarea riscurilor identificate?		
15	S-a confruntat M X cu problematici la consolidarea rapoartelor financiare? În ce mod au fost soluționate?		
16	Se respectă termenul de prezentare către MF a rapoartelor financiare consolidate ale M X?		
17	Au fost cazuri de returnare de către MF a rapoartelor financiare consolidate ale M X și ce revizuiți s-au cerut?		

Concluzia auditorului:

Chestionar privind validarea procesului de consolidare a rapoartelor financiare

Nr. d/o	Întrebarea auditorului	Răspunsul persoanelor responsabile de consolidarea rapoartelor financiare în cadrul Ministerului	Alte comentarii
1	Aveți încredere în datele rapoartelor financiare consolidate ale Ministerului_____ (M X)?		
2	Care sunt entitățile, conform Clasificației organizaționale (Org1/Org2), ale căror informații financiare sunt generalizate în rapoartele financiare consolidate ale M X?		
3	Ce rol și ce responsabilități în aspectul situațiilor financiare au aceste entități, prin prisma prevederilor cadrului legislativ-normativ/metodologic?		
4	Cadrul de raportare prevede responsabilități clare privind consolidarea rapoartelor financiare, inclusiv acumularea datelor, verificarea și sintetizarea acestora?		
5	A fost desemnată în cadrul M X o persoană /unitate structurală responsabilă de consolidarea rapoartelor financiare? Dacă da, anexați documentele relevante.		
6	Au fost atribuite competențe persoanelor/unităților structurale responsabile de acumularea datelor, verificarea și sintetizarea acestora în rapoartele financiare consolidate ale M X? Dacă da, anexați documentele relevante.		
7	Există o metodologie unică la nivel de Aparat central al M X și entități din subordine care să reglementeze procesul de consolidare a rapoartelor financiare? Dacă da, anexați documentele relevante.		
8	Există un sistem informațional unic/ comun în cadrul Aparatului central al M X și entităților din subordine care permite acumularea, verificarea și generarea datelor în rapoartele financiare consolidate? Detaliați.		

9	Există controale-cheie la consolidarea rapoartelor financiare în cadrul M X ? Sunt aceste controale funcționale și eficiente? Dacă da, detaliați și anexați documentele relevante.		
10	Cum este asigurată pregătirea și instruirea persoanelor implicate în procesul de consolidare a rapoartelor financiare în cadrul M X? Detaliați.		
11	A fost descris în cadrul Aparatului central al M X și entităților din subordine procesul operațional privind întocmirea și consolidarea rapoartelor financiare, cu specificarea activităților desfășurate, persoanelor responsabile și termenelor stabilite? Dacă da, detaliați și anexați documentele relevante.		

Concluzia auditorului:

Anexa nr. 26

Calcularea și repartizarea eșantionului - Exemplu

Ministerul X are în subordine 19 entități.

Conform datelor Bilanțului contabil FD-041, la nivel consolidat, domeniul semnificativ subclasa 31 „Mijloace fixe” este reflectat la valoarea de 1789,66 mil. lei. Materialitatea este determinată în valoare de 7,0 mil. lei.

În cadrul procedurilor de audit au fost identificate bunuri imobile cu valoarea peste pragul de semnificație la grupa de conturi 311 „Construcții”. Elementele cu valoare mare selectate sunt 10 construcții cu valoarea totală de 133,8 mil. lei.

În Raportul de audit din misiunea precedentă, unul dintre aspectele descrise în Baza pentru opinie contrară a fost și eroarea semnificativă constatată la domeniul „Mijloace fixe”, care a afectat opinia de audit:

- valoarea subestimată a activelor încă în uz, dar uzate moral și fizic, și anume, grupa de conturi 316.

Conform procedurilor analitice preliminare (PAP), s-au constatat deviații la subclasa 31 „Mijloace fixe”, și anume, o creștere cu 18% a valorii mijloacelor fixe.

Calcularea și repartizarea dimensiunii eșantionului se va efectua în trei etape:

- calcularea și repartizarea eșantionului stabilit de calculatorul standard;
- ajustarea dimensiunii eșantionului stabilit în prima etapa prin extinderea acestuia în cazul identificării riscurilor specifice în cadrul etapei de planificare;
- repartizarea eșantionului final.

Prima etapă:

Calcularea și repartizarea eșantionului stabilit de calculatorul standard

Aplicând cerințele calculatorului standard de calcul al eșantionului, cu indicarea valorii totale a elementelor selectate a căror valoare este peste pragul de semnificație, a fost stabilită dimensiunea eșantionului pentru domeniul de audit „Mijloace fixe”, în mărime de 584 de unități de eșantionare.

Dimensiunea eșantionului calculată este considerabilă. Aceasta este condiționată de faptul că:

- valoarea domeniului semnificativ „Mijloace fixe” este semnificativ mai mare decât cheltuielile care au constituit baza materialității; și
- factorul de asigurare este 3, conform Modelului de asigurare, ceea ce presupune că avem o asigurare bazată doar pe testele de fond.

Conform metodologiei auditului financiar, putem micșora dimensiunea eșantionului stabilit de calculatorul standard până la 100 unități de eșantionare, cu o justificare clar argumentată.

Pentru domeniul „Mijloace fixe”, argumentarea este determinată de diferența considerabilă între valoarea mijloacelor fixe și baza de materialitate, care susține

ajustarea dimensiunii eşantionului calculat în mărime de 874 până la un nivel mai mic, și anume, de 100 unități de eşantionare (plus elementele cu valoare mare).

Prima etapă de repartizare a dimensiunii eşantionului este repartizarea dimensiunii eşantionului calculat de calculatorul standard. Astfel, la această etapă, auditorul va alocă eşantionul calculat pe segmente de audit care formează populația domeniului „Mijloace fixe”.

Tabelul nr.1

Acest tabel reflectă repartizarea dimensiunii eşantionului calculat de calculatorul standard pentru domeniul de audit „Mijloace fixe” în mărime de 110 unități de eşantionare pe segmentele de audit conform ponderii acestora din valoarea totală a domeniului „Mijloace fixe”.

Repartizarea dimensiunii eşantionului calculat de calculatorul standard

Denumirea	Subclasa / Grupa de conturi	Valoarea lei FD-041, mil. lei	Valoarea bunurilor cu valoarea peste pragul de semnificație, mil. lei	Ponderea din valoarea la nivel consolidat subclasa 31 (%)	Unități de eşantionare	Unități de eşantionare suplimentare
Mijloace fixe	31	1655,86 (1789,66 - 133,8)	133,8	100	100	10
Clădiri	311	393,21 (527,01-133,8)	133,8	23,7	19	10
Construcții speciale	312	81,26		4,9	6	0
Instalații	313	29,40		1,77	5	0
Mașini și utilaje	314	629,30		38	38	0
Mașini de transport	315	426,23		25	25	0
Unelte, scule, inventar	316	84,02		5,07	7	0
Active nemateriale	317	2,29		0,13	Proceduri analitice	0
Alte mijloace fixe	318	10,15		0,61	Proceduri analitice	0

După cum observați, toate segmentele de activ vor fi acoperite cu proceduri de audit. Pentru segmentele de audit care au o valoare mai mare decât materialitatea au fost repartizate unități de eșantionare și vor fi aplicate teste de fond.

Pentru segmentul cu valoarea mai mică decât materialitatea (grupa de conturi 317) se vor aplica doar procedurile analitice.

Pentru segmentul cu valoarea mai mare decât materialitatea (grupa de conturi 318) se vor aplica numai procedurile analitice, deoarece mișcările au fost nesemnificative atât pe debit, cât și pe creditul grupei de conturi pentru perioada auditată. În același timp, nu s-au constatat deviații semnificative.

A doua etapă:

Ajustarea dimensiunii eșantionului stabilit la prima etapă prin extinderea acestuia în cazul identificării riscurilor specifice în cadrul etapei de planificare

Auditorul trebuie să analizeze detaliat toată informația colectată la etapa de planificare, să analizeze toate riscurile semnificative identificate și descrise în documentele etapei de planificare, și anume:

1) DP2 Implementarea recomandărilor;

În rezultatul desfășurării misiunii precedente, a fost emisă o opinie contrară, care a reflectat o gamă largă de probleme. Au fost elaborate recomandări care trebuie să fie implementate de entitatea auditată.

Unul dintre aspectele descrise în Baza pentru opinie a fost și eroarea semnificativă constatată la domeniul „Mijloace fixe”, care a afectat opinia de audit:

- valoarea subestimată a activelor încă în uz, dar uzate moral și fizic, și anume, grupa de conturi 316.

În rezultatul întocmirii DP2 Implementarea recomandărilor, auditorul a realizat că răspunsul Ministerului la această problemă nu a fost argumentat clar, astfel a fost identificat un risc specific la acest capitol, care urmează a fi testat în cadrul testelor suplimentare, pentru a determina subevaluarea potențială a activelor în uz, dar uzate moral și fizic.

Aspectele descrise în Baza pentru opinie în Raportul de audit din misiunea precedentă trebuie privite și analizate ca potențiale riscuri specifice pentru misiunea în desfășurare.

2) DP6 Procedurile analitice preliminare:

Conform procedurilor analitice preliminare (PAP), s-au constatat deviații la subclasa 31 „Mijloace fixe”, și anume, o creștere cu 18% a valorii mijloacelor fixe. Această creștere a fost conformă cu așteptările, întrucât au fost majorate valorile tuturor segmentelor de imobilizări. Calitatea dovezilor furnizate de Minister în oferirea explicațiilor pentru deviațiile semnificative a fost variabilă și am ajuns la concluzia că:

- valoarea deviațiilor pentru *grupa de conturi 311 „Clădiri”* a crescut în concordanță cu valoarea reparațiilor capitalizate planificate;
- valoarea deviațiilor pentru *grupa de conturi 314 „Mașini și echipamente”* este rezonabilă, având în vedere intrările gratuite și transmițerile gratuite, alte majorări. Cu toate acestea, calitatea explicațiilor oferite este mai puțin argumentată. **Astfel, vom efectua un lucru**

suplimentar pentru a obține asigurarea suplimentară că nu este risc de eroare materială;

- valoarea deviațiilor pentru *grupa de conturi 315 „Mașini de transport”* este rezonabilă, intrări gratuite, transmițeri gratuite. Cu toate acestea, calitatea explicațiilor oferite de entitățile din subordine (X) și (Y) este mai puțin argumentată, astfel, pentru a ne asigura că riscurile semnificative identificate se vor materializa, vom efectua teste suplimentare, pentru entitatea (X) - 5 teste suplimentare, și pentru entitatea (Y) - 15 teste suplimentare. Riscul identificat va fi abordat printr-o activitate suplimentară focalizată pe anumite entități din subordine.

3) DP7 Planul de testare a riscurilor

În urma celor relatate mai sus, am constatat că au fost identificate 3 Riscuri specifice legate de active.

În rezultatul efectuării Procedurilor analitice preliminare, au fost identificate riscuri specifice de denaturare semnificativă la nivel de afirmația Plenitudine (grupa de conturi 315) și la nivel de afirmația Departajare (grupa de conturi 314), iar conform evaluării implementării recomandărilor, a fost identificat riscul specific de denaturare semnificativă la nivel de afirmația Evaluare (grupa de conturi 316).

Ne așteptăm să identificăm erori materiale dacă riscurile specifice identificate legate de active se vor materializa. Pentru a obține o asigurare suplimentară, este necesar de extins dimensiunea eșantionului calculat pentru a aborda aceste riscuri.

În DP7 Riscuri sunt generalizate toate riscurile identificate în documentele etapei de planificare, cu ***detalierea răspunsului auditorului la riscul specific identificat***, după cum urmează:

- Grupa de conturi 315 - dimensiunea inițială a eșantionului de 25 va fi extinsă la 45. Cu toate acestea, cele 20 de teste suplimentare se vor concentra doar pe Plenitudine. (Chiar dacă vor fi identificate erori în eșantionul de 25 unități de eșantionare, extinderea la 45 va permite o estimare mai obiectivă a erorii totale probabile);
- Grupa de conturi 316 – dimensiunea inițială stabilită a fost 7 unități de eșantionare, dar aceasta va fi extinsă cu 23 de unități de eșantionare. Un eșantion de 30 de unități de eșantionare va fi alocat pentru această grupă de conturi pentru a identifica nivelul potențial de eroare. Acest eșantion va fi extins dacă va fi necesar.
- Grupa de conturi 314 - dimensiunea inițială a eșantionului de 38 va fi extinsă la 58. 20 de teste suplimentare se vor concentra doar pe afirmația Departajare.

În rezultatul analizei efectuate, dimensiunea eșantionului pentru domeniul semnificativ „Mijloace fixe” a fost ajustat prin extindere, astfel acesta constituie *173 unități de eșantionare*. Această extindere este condiționată de identificarea riscurilor semnificative pentru anumite entități din subordine și necesitatea stabilirii dacă acest lucru indică o eroare materială suplimentară.

Tabelul de mai jos prezintă doar segmentele de audit a căror dimensiune a eșantionului a fost extinsă.

Tabelul nr.2

Segmentele de audit a căror dimensiune a eșantionului a fost ajustată

Segmentul de audit	Numărul de unități de eșantionare, total pe segment de audit	Numărul de entități din subordine acoperite de teste de fond	Pondere sub valorii populație, acoperită de teste de fond	Comentariul auditorului
311 Construcții	19 plus 10 elementele cu valoare peste materialitate	6 din 19	$400/527 = 76\%$	Proporție ridicată a valorii acoperite - Procedurile analitice preliminare nu au identificat riscul de audit specific
314 Mașini și echipamente	38 plus 20 suplimentare pentru testarea grupei de conturi 314 la entitățile din subordine selectate în cadrul procedurilor analitice preliminare	8 din 19	$552/669 = 83\%$	Proporție ridicată a valorii acoperite - Proceduri analitice preliminare utilizate pentru focalizarea eșantionului suplimentar pe zonele de risc
315 Mașini de transport	25 plus 20 pentru a lua în considerare afirmația Plenitudine	Inițial 4 din 19, dar extinsă până la 7 din 19, pentru a include probe suplimentare	$369/426 = 87\%$	Proporție ridicată a valorii acoperite - încorporează lucrări concentrate pentru a aborda riscul specific
316 Unelte și scule, inventar de producere	7 plus 23 de luat în considerare evaluarea sub / supra activelor	Inițial 1 din 19, dar extinsă la 5 din 19	$58/84 = 69\%$	Proporție relativ ridicată a valorii acoperite - încorporează lucrări concentrate pentru a aborda riscul specific, dacă este necesar, dimensiunea eșantionului va fi crescută în continuare

După cum observați, în tabel este menționată informația ce ține de dimensiunea inițială a eșantionului calculat de calculatorul standard și mărimea eșantionului extins, numărul entităților din subordine în care vor fi aplicate teste de fond, valoarea acoperită de teste din valoarea totală a

segmentului de audit, precum și comentariile auditorului cu referire la ponderea valorii acoperite de teste.

Valoarea acoperită de teste din valoarea totală a segmentului de audit trebuie să fie aproximativ de 75%.

În exemplul prezentat, grupa de conturi 316 „Unelte și scule”, valoarea acoperită de teste este în proporție de 69 %, din acest punct de vedere, auditorul va extinde dimensiunea eșantionului dacă va fi necesar.

A treia etapă:

Repartizarea eșantionului final

În rezultatul analizei detaliate a tuturor aspectelor etapei de planificare, am calculat dimensiunea eșantionului pentru domeniul semnificativ „Mijloace fixe”, care constituie 173 unități de eșantionare.

La această etapă, pentru domeniul „Mijloace fixe”, eșantionul final calculat va fi repartizat pe entitățile din subordine. Repartizarea va fi în funcție de ponderea valorii segmentului de audit al entității din subordine din valoarea totală a segmentului de audit la nivel consolidat, sau în funcție de riscul identificat, care poate fi focalizat pe o anumită entitate.

Astfel, fiecare segment de audit va trece print-o repartizare distinctă a eșantionului calculat.

Vom prezenta repartizarea eșantionului pe doua segmente de audit, dar în cadrul auditului trebuie repartizat eșantionul pe toate segmentele de audit care constituie populația domeniului supus eșantionării.

Tabelul nr.3

Repartizarea eșantionului final pe segmentul de audit 311 „Construcții”

Entitățile din subordine	Valoarea totală a bunurilor imobile, mil. lei	Valoarea bunurilor imobile, mil. lei (fără valoarea elementelor cu valoare mare)	Valoarea bunurilor imobile peste pragul de semnificație	Ponderea bunurilor imobile din totalul la nivel consolidat (%)	Repartizarea eșantionului de 19 unit.de eșantionare	Reparti zarea eșantio nului suplime ntar de 10 unit. de eșantio nare
Total	527,01	393,21	133,8	100	19	10
Aparatul central	32,76	32,76		8,33	5	0
Entitatea 1	12,54	12,54		3,18		
Entitatea 2	179,26	110,86	68,4	36,94	4	5
Entitatea 3	4,51	4,51		1,14		

Entitatea 4	1,97			0,50		
		1,97				
Entitatea 5	8,63			2,19		
		8,63				
Entitatea 6	1,54	1,4		0,39		
Entitatea 7	74,59	57,39	17,2	14,59	5	2
Entitatea 8	1,43	1,43		0,36		
Entitatea 9	22,45	22,45		5,0		
Entitatea 10	61,52	61,52		15,64	5	
Entitatea 11	24,76	24,76		6,29		
Entitatea 12	35,99		34,5	0,37		2
		1,49				
Entitatea 13	15,7		13,7	0,50		1
		2,0				
Entitatea 14	3,89			0,98		
		3,89				
Entitatea 15	6,45	6,45		1,64		
Entitatea 16	23,38	23,38		5,94		
Entitatea 17	6,04			1,53		
		6,04				
Entitatea 18	9,6			2,44		
		,.60				

Tabelul nr. 4

Repartizarea eșantionului final pe segmentul de audit 315 „Mașini de transport”

Entitățile din subordine	Valoarea, mil. lei	Pondere bunurilor imobile din totalul la nivel consolidat (%)	Repartizarea eșantionului 25 unit. de eșantionare	Repartizarea eșantionului extins 20 unit. de eșantionare
Aparatul central				
Entitatea 1	6,66	1,56		5
Entitatea 2	0,00	0		
Entitatea 3	2,97	0,69		
Entitatea 4	17,67	4,14		5

Entitatea 5	11,14	2,61		
Entitatea 6	12,70	2,97		5
Entitatea 7	15,64	35,34	8	
Entitatea 8	14,39	3,37		
Entitatea 9	25,30	5,93	5	
Entitatea 10	46,03	10,79	5	
Entitatea 11	19,19	4,50		
Entitatea 12	5,10	1,19		
Entitatea 13	0,24			
Entitatea 14	0,02			
Entitatea 15	0,41			
Entitatea 16	0,02			
Entitatea 17	110,08	25,82	7	5
Entitatea 18	3,66	0,08		

Concluzia lucrului efectuat:

- Am folosit dimensiunea eşantionului 100 plus 10, ca şi calculul de bază al dimensiunii eşantionului;
- Am extins dimensiunea eşantionului ca urmare a riscurilor specifice identificate pentru grupa de conturi 315- 20 unităţi de eşantionare, pentru grupa de conturi 316 - cu 23 unităţi de eşantionare;
- Am adoptat o abordare prudentă în ceea ce priveşte contul 314 şi am alocat 20 de unităţi suplimentare pentru anumite entităţi din subordine;
- Am luat în considerare modificarea bazei de ponderare a eşantionului, de exemplu, eşantion relativ mai mic pentru „Clădiri” (contul 311), având în vedere absenţa riscurilor identificate pentru acest cont, însă am extins eşantionul în alte segmente de audit, pentru a aborda potenţialul de riscuri de audit.

Repartizarea eşantionului a fost efectuată ținând cont de:

- segmentele domeniului auditat;
- entitățile din subordine;
- riscul identificat.

Anexa nr.27
Cadrul lecțiilor învățate

PROBLEMA	IMPACTUL ASUPRA AUDITĂRII ANULUI 2020	IMPACTUL ASUPRA AUDITĂRII ANULUI 2021	ACȚIUNI NECESARE PENTRU DOCUMENTAȚIA DE PLANIFICARE A ACTIVITĂȚILOR DE AUDITARE A ANULUI 2021	ESTE O PROBLEMĂ RELEVANTĂ ȘI PENTRU ALTE MISIUNI DE AUDIT?	PERIOADA DE REALIZARE ȘI PERS. RESPONSABILĂ	UNDE SE ABORDEAZĂ ÎN DOCUMENTAȚIA DE PLANIFICARE? (INDICAȚI DUPĂ CE AȚI FINALIZAT ETAPA DE PLANIFICARE)
PROBLEME IDENTIFICATĂ DE ECHIPA DE AUDIT, CU IMPACT ASUPRA MISIUNII DE AUDIT						
<i>1.Evaluarea terenurilor</i> – se așteaptă îmbunătățiri la capitoul înregistrării terenurilor	Niciunul, deoarece impactul va fi asupra rapoartelor financiare pentru 2021, din cauza x	Da	Programul de audit privind terenurile se va actualiza la etapa de planificare pentru 2021 așa încât să reflecte noua situație. Se va comunica despre acest subiect cu echipa	Da, după cum s-a menționat, se va comunica cu echipa metodologică		x

			metodologică, pentru a evita situația în care alte echipe fac același lucru, ce ar rezulta în dublarea inutilă a eforturilor.			
<u>2. COVID</u>	În ceea ce privește modalitatea de lucru, acesta s-a schimbat în lucru de acasă etc. Lipsa interacțiunii directe între entitatea auditată și auditorii a avut drept consecință a și b. Însă, acest lucru a fost atenuat prin valorificarea c și b.	Nu este clar, deocamdată, cum se va manifesta impactul COVID asupra auditării anului 2021. Însă mai multe abordări aplicate pentru	Aplicarea e și f se va menționa atât la ședința inițială de instructaj, cât și în cadrul discuțiilor cu entitatea auditată. De asemenea, se va menționa în programele de audit.	Potențial. La prezentarea acestui document echipei metodologice, se va evidenția problema.		x, y și z

		auditarea 2020 se vor aplica și pentru 2021. Anume e și f. Astfel, se va economisi timp pentru componentele specifice de audit x și y.				
<i>PROBLEME IDENTIFICATE ÎN CADRUL CONTROLULUI CALITĂȚII</i>						
<i>revizuirii “la fierbinte”</i>						
1	Înregistrarea neuniformă/inconsecventă a riscurilor de audit în documentația de planificare	Da, deoarece s-a soluționat doar parțial în auditul RF pentru 2020.	La finalizarea etapei de planificare, va avea loc o ședință cu echipa cu scopul de a confirma riscurile de audit și sursa acestora. Membrul echipei – dl/dna X – va avea apoi responsabilitatea de a verifica toate documentele etapei	Nu		a - h

			de planificare pentru a se asigura că riscurile se găsesc acolo unde trebuie și pe deplin specificate în concluziile din diferitele DP.			
2						
PROBLEME IDENTIFICATE DE EXPERT						
1	Procedurile analitice preliminare (PAP) ar putea fi mai riguroase și s-ar putea dovedi, astfel, mai utile la evaluarea generală a riscurilor. Calitatea răspunsurilor din partea ministerului ar trebui trată cu un ochi mai critic.	Da, deoarece s-a soluționat doar parțial în auditul RF pentru 2020.	Un membru al echipei (dl/dna X) se va ocupa de toate procedurile analitice preliminare. Până la solicitarea unor clarificări, vor avea loc discuții cu persoana de contact de la minister (dl/dna Y) despre cât de detaliate trebuie să	Potențial, clarificările adresate ministerului ar putea fi prezentate echipei metodologice pentru ca să se determine dacă modalitatea respectivă de lucru ar putea		x

			<p>fie informațiile solicitate pentru ca răspunsul să fie considerat suficient. Pe baza auditului RF pentru 2020, se vor oferi exemple de explicații corespunzătoare și <i>necorespunzătoare</i>. În discuțiile cu dl/dna Y se va sublinia faptul că capacitatea de a oferi explicații corespunzătoare este o cerință a bunei guvernante, care ar însemna că ministerul își înțelege propriile rapoarte financiare.</p>	<p>fi diseminată altora drept bună practică.</p>		
2						

PROBLEMĂ SEMNALATĂ ȘI ABORDATĂ DE ECHIPA METODOLOGICĂ						
în buletine metodologice/scrisori informative - 1						

Elaborat de(Șeful echipei)
 (data)

Evaluat de(Șeful direcției)
(data)

Transmis echipei metodologice(Șeful direcției)(data)