

Statut de dezvăluire: numai pentru utilizare la nivel oficial

## Calitatea auditurilor Curții de Conturi a Republicii Moldova: o revizuire a conformității cu Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit

20 noiembrie 2019

*\*Traducerea nu a fost efectuată de către Banca Mondială și nu trebuie să fie considerată drept traducere oficială a Băncii Mondiale. Banca Mondială nu va fi responsabilă de conținutul sau erorile admise în traducerea dată.*

## Aprecieri

Echipa ar vrea să manifeste recunoștință și să își exprime mulțumirea către conducerea și angajații ISA-urilor ce au fost de mare ajutor în vederea colectării de informații, documente și participarea la discuții în cadrul procesului de chestionare. De asemenea, am vrea să mulțumim colaboratorii Băncilor și, în special, FMS pentru timpul și suportul oferit în vederea colectării de informații din cadrul ISA-urilor.

## Abrevieri și acronime

CCRM	Curtea de Conturi
INTOSAI	Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit
ISSAI	Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit
SICC	Standardele Internaționale privind Controlul Calității
MF	Management financiar
PGG	Practici globale de guvernare
MFP	Management financiar public
TR	Termeni de referință
ISA	Instituție Supremă de Audit
CMPISA	Cadrul de Management a Performanței Instituțiilor Supreme de Audit

## Cuprins

1. Introducere .....	4
1.1. Context .....	4
1.2. Prezentare generală .....	5
Obiectivul prezentării generale .....	5
Scop și metodologie .....	5
Sistem de evaluare.....	6
2. Constatările revizuirii implementării ISSAI-urilor de către Curtea de Conturi a Republicii Moldova.....	6
2.1 Independența CCRM.....	7
2.2. Conformitatea sistemului de control al calității cu ISSAI-urile .....	8
2.4 Conformitatea cu ISSAI-urile a procesului de realizare a auditurilor .....	9
2.5 Conformitatea cu ISSAI-urile a proceselor de raportare și monitorizare.....	10
3. Concluzii .....	10

# 1. Introducere

## 1.1. Context

1 Auditarea în sectorul public este importantă prin faptul că oferă informații independente și fiabile legislatorilor, organelor de supraveghere, celor însărcinați cu funcții de guvernare și publicului larg privind managementul fondurilor publice. Auditarea în sectorul public sporește, de asemenea, încrederea utilizatorilor prin faptul că oferă informații și evaluări independente și obiective ale devierilor de la standardele acceptate sau de la principiile bunei guvernări.

2 ISA-urile ajută la promovarea bunei guvernări, responsabilității, transparenței și încrederii publice. Activitatea ISA-urilor, orientată spre reducerea irosirilor sau abuzului resurselor publice, are drept efect indirect faptul că banii devin disponibili pentru programele ce vizează lupta cu sărăcia. ISA-urile au un loc special în rândul instituțiilor guvernamentale. Acestea au un rol vital în funcționarea guvernelor, or informează parlamentele și alte părți interesate prin intermediul rapoartelor independente de audit.

3 Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI) permite ISA-urilor să ajute guvernele statelor să își îmbunătățească performanța prin stabilirea de standarde de audit conforme Standardelor internaționale ale instituțiilor supreme de audit (ISSAI). Cadrul declarațiilor profesionale ale INTOSAI, aprobat în cadrul celui de-a XXIII-lea Congres al instituțiilor supreme de audit, organizat în perioada 25-27 septembrie 2019, la Moscova, include 3 categorii de declarații profesionale: ISSAI, Principiile INTOSAI (INTOSAI-P) și Ghidurile INTOSAI (GUID) <sup>1</sup>:

- INTOSAI-P constă din principiile constitutive și de bază. Principiile constitutive au o semnificație istorică și specifică rolul și atribuțiile la care ISA-urile ar trebui să aspire. Aceste principii pot fi informative pentru guverne și legislative, la fel ca și pentru ISA-uri și publicul larg și pot fi utilizate ca punct de referință în stabilirea mandatului național al ISA. Principiile de bază susțin principiile de fondare ale ISA-urilor, clarificând rolul acestora în societate, precum și precondițiile necesare funcționării corecte și a conduitei profesionale.
- ISSAI-urile reprezintă standardele internaționale oficiale ale auditării în sectorul public. Scopul acestora este de a:
  - Asigura calitatea auditurilor realizate
  - Întări credibilitatea rapoartelor de audit în fața utilizatorilor
  - Mări transparența procesului de auditare
  - Specifica responsabilitatea auditorului în raport cu celelalte părți implicate
  - Defini diferite tipuri de audituri și setul de concepte conexe acestora, ce conferă un limbaj comun întregului proces de auditare în sectorul public.
- GUID-urile sunt elaborate de către INTOSAI întru susținerea ISA-urilor și auditorilor independenți privind:
  - Modul de aplicare a ISSAI-urilor în practica procesului de auditare financiară, de performanță sau a conformității

---

<sup>1</sup> Pentru mai multe informații, vedeți <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>.

- Modul de aplicare a ISSAI-urilor în practica altor angajamente
- Înțelegerea unui subiect specific și aplicarea ISSAI-urilor relevante.

4 Auditarea proiectelor Băncii Mondiale include audituri financiare, ale conformității și de performanță, chiar dacă primele două rămân a fi sub incidența practicii comune. Acestea sunt realizate în conformitate cu Standardele internaționale de audit emise de către INTOSAI.

5 Pentru a fi conformă standardelor ISSAI, Curtea de Conturi a Republicii Moldova (CCRM) a stabilit politici și proceduri în vederea activității sale. Acestea sunt incluse într-un Manual de audit: un sistem de control al calității și diferite alte instrumente de audit menite să ghideze auditorii prin intermediul unui set de pași solicitați pentru asigurarea faptului că auditurile sunt realizate în conformitate cu standardele profesionale și politicile ISA. Revizuirea se axează pe următoarele componente:

- Independența ISA
- Controlul calității
- Etapa de planificare a auditurilor
- Etapa de realizare a auditurilor
- Etapa de raportare și monitorizare a auditurilor

6 Acest Raport însumează observațiile principale relaționate revizuirii practicii Curții de Conturi a Republicii Moldova.

## 1.2. Prezentare generală

### Obiectivul prezentării generale

7 Obiectivul revizuirii practicii este de a prezenta date bazate pe dovezi privind viabilitatea asigurării oferite, în scopul de a determina dacă:

- Auditurile proiectelor finanțate de Banca Mondială sunt conforme standardelor profesionale ISSAI
- Rapoartele de audit sunt corespunzătoare și susținute de probe.

### Scop și metodologie

8 Am planificat realizarea prezentei revizuirii în baza a două chestionare:

- Chestionarul nr.1 – standardele ISSAI sunt incluse în manualele, ghidurile și instrumentele de audit ale Curții de Conturi a Republicii Moldova; și
- Chestionarul nr.2 – validarea fișierelor de audit din cadrul manualelor, ghidurilor și instrumentelor de audit implementate de către Curtea de Conturi a Republicii Moldova.

9 Metodologia conexă atingerii obiectivelor revizuirii include:

- Identificarea tuturor ISA-urilor care au realizat și publicat cel puțin un raport de audit în perioada 2012-2017;
- Acordul privind Practica globală de guvernare (PGG) și a Managementului financiar (MF) cu angajații ISA-urilor selectate, bazat pe interesul de colaborare, ce va încuraja utilizarea pentru recomandări politice sau operaționale care pot deriva din revizuire;
- **Chestionar** – elaborarea și distribuirea unui chestionar către ISA-urile selectate pentru a obține probe ce confirmă faptul că ISA-urile întrunesc standardele de calitate necesare realizării unui audit; standardele de independență; Standardele Internaționale privind Controlul Calității (SICC); și standardele relaționate planificării, realizării, raportării și monitorizării;
- **Validarea prin revizuirea dosarelor de audit** – Dispune oare Managementul financiar de personal pentru ca să viziteze ISA-rile pentru a realiza o revizuire a dosarelor de audit, în vederea verificării rezultatelor chestionarelor completate?
- **Proiectul raportului** – analiza și documentarea constatărilor din cadrul unui proiect de raport;
- **Raport** – diseminarea raportului de revizuire final.

#### Sistem de evaluare

10 Echipa implicată în procesul de revizuire a aplicat un sistem de evaluare simplu pentru a evalua gradul de conformitate cu ISSAI-urile (tabelul nr.1).

**Tabelul nr.1 Sistem de evaluare simplificat pentru a evalua nivelul de conformitate cu ISSAI-urile**

<b>Conform</b> (cerința este întrunită de către ISA)	Cerințele ISSAI și standardele de audit aplicabile au fost implementate în practica de audit a ISA.
<b>Parțial conform</b> (cerința este întrunită parțial)	Sunt necesare îmbunătățiri în anumite domenii pentru a stabili conformitatea completă cu cerințele ISSAI.
<b>Neconform</b> (cerința nu este întrunită)	Există deficiențe majore; nu există conformitate cu cerințele ISSAI.

Sursă: Banca Mondială

## 2. Constatările revizuirii implementării ISSAI-urilor de către Curtea de Conturi a Republicii Moldova

11 CCRM a completat un chestionat de auto-evaluare. Tabelul nr.2 prezintă sumarul analizării autoevaluării, urmat de o analiză detaliată.

**Tabelul nr.2 Sumarul revizuirii implementării cerințelor ISSAI**

CCRM		Implementarea ISSAI-urilor în practica de auditare				
Componentă	Independență	Controlul calității	Planificare a auditului	Examinare a auditului	Raportarea și monitorizare a auditului	Evalua re genera lă
Standardele ISSAI sunt incluse în manuale, ghiduri și instrumente/proceduri de audit	Parțial conform	Conform	Conform	Conform	Conform	
Validarea prin intermediul dosarelor de audit a faptului că manualele, ghidurile și instrumentele de audit sunt implementate	Ne-aplicabil (NA)	NA	Conform	Conform	Conform	
Evaluarea generală	Parțial conform	Conform	Conform	Conform	Conform	Parțial conform

Sursa: Banca Mondială

## 2.1 Independența CCRM

12 Per general, revizuirea a stabilit că Curtea de Conturi se conformează parțial cu cerințele INTOSAI privind independența, principiile fondatoare și condițiile unei ISA eficiente, stabilite de membrii INTOSAI.

13 Chestionarul include patru întrebări conexe următoarelor secțiuni:

- Cadrul legal și constituțional
- Independența și autonomia financiară
- Autonomia independenței organizaționale
- Independența Președintelui ISA și a oficialilor acesteia

14 Revizuirea a constatat că Constituția și legislația Republicii Moldova, prin prisma art.133, prevede o bază solidă a independenței CCRM față de puterea executivă și entitățile supuse auditării; reguli detaliate ce protejează securitatea inamovibilității și imunitatea legală a Curții de Conturi în realizarea atribuțiilor sale; mandatul CCRM ce dispune de discreția absolută în realizarea sarcinilor sale ca Instituție Supremă de Audit în domeniul auditării din cadrul sectorului public.

15 Art. 3 al Statutului prevede că Curtea de Conturi este Instituția Supremă de Audit din Republica Moldova ce controlează formarea, administrarea și utilizarea resurselor financiare publice și a proprietății publice, prin realizarea de audituri publice externe în conformitate cu Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit. Curtea de Conturi trebuie să dispună de independență organizațională, funcțională, operațională și financiară în baza legii date.

16 Art. 17 conexe numirii membrilor Curții de Conturi conține prevederi cruciale privind independența Președintelui Curții de Conturi și prevede că acesta trebuie să fie numit de către Parlament pentru o perioadă de 5 ani, la propunerea Președintelui Parlamentului, în baza unui concurs public, cu votul majorității membrilor Parlamentului.

17 Revizuirea a identificat lacune importante conexe bugetului Curții de Conturi, care este aprobat de către Ministerul de Finanțe, fiind ulterior remis Guvernului și Parlamentului spre aprobare. O asemenea practică nu permite Curții de Conturi să își elaboreze propriul buget și să îl remită Parlamentului. Astfel, Curtea de Conturi a Republicii Moldova nu dispune de flexibilitatea de a-și utiliza propriul buget în conformitate cu prioritățile sale, conform legilor bugetare naționale. Prin urmare, există loc de îmbunătățiri practice a independenței financiare a Curții de Conturi a Republicii Moldova.

18 Per general, revizuirea a stabilit că sunt necesare îmbunătățiri pentru ca Curtea de Conturi a Moldovei să corespundă complet cerințelor INTOSAI, conexe Declarațiilor de la Lima și Mexic ale INTOSAI.

## 2.2. Conformitatea sistemului de control al calității cu ISSAI-urile

19 Revizuirea a stabilit că politicile și procedurile sistemului de control al calității din cadrul Curții de Conturi a Republicii Moldova sunt relevante, adecvate și corespund cerințelor ISSAI. Nu am identificat deficiențe majore.

20 Răspunsurile la cele patru întrebări relaționate controlului calității au fost pozitive și argumentate, confirmând astfel că Curtea de Conturi a Republicii Moldova a documentat politicile și procedurile sistemului de control al calității și le-a comunicat angajaților CCRM. Acestea includ:

- Codul etic al CCRM, aprobat prin Hotărârea CCRM nr.19 din 26 aprilie 2019;
- Regulamentul privind managementul resurselor umane al Curții de Conturi, aprobat prin Hotărârea CCRM nr.41 din 22 iunie 2018;
- Strategia de instruire și dezvoltare profesională a angajaților cu atribuții de audit, aprobată prin Hotărârea CCRM nr.36 din 22 iunie 2018;
- Ghidul privind cadrul calității, aprobat prin Hotărârea CCRM nr.66 din 17 decembrie 2013.

21 Revizuirea a stabilit că ghidurile, manualele și regulamentele conexe sistemului de control al calității au fost actualizate în permanență de către Curtea de Conturi.



22 Per general, revizuirea a constatat că modelul sistemului de control al calității din cadrul Curții de Conturi a Republicii Moldova este adecvat și relevant în vederea întrunirii cerințelor Standardelor internaționale privind controlul calității.

### 2.3 Conformitatea cu ISSAI-urile a procesului de planificare a auditurilor

23 Revizuirea a stabilit că procedurile de audit conexe etapei de planificare sunt conforme cerințelor ISSAI.

24 Răspunsurile la cele nouă întrebări conexe etapei de planificare au fost pozitive și fundamentate. Manualele de audit existente în cadrul Curții de Conturi descriu procedurile și actele relevante, ce necesită a fi elaborate de către auditori în procesul de planificare a auditurilor.

25 Liniile directoare de audit oferă o bază rezonabilă pentru realizarea procesului de planificare a auditurilor și includ: informația privind mediul entității auditate, auditarea materialității și riscurilor, descrierea domeniului de aplicare, obiectivelor și metodologiei auditului. Notăm că abordarea generală a planificării auditurilor este conformă standardelor internaționale.

26 Revizuirea a mai stabilit că “există o listă exhaustivă de verificare a mediului entității ce include cadrul de reglementare, factorii sociali și economici, natura entității, planurile strategice, raporturile interne de audit, auditurile precedente. În raport cu fiecare aspect există concluzii și evaluări a riscurilor.” Revizuirea a stabilit că procesul de planificare a auditurilor a fost realizat în mod eficient.

27 În conformitate cu Manualul, “CC elaborează un program de audit ce stabilește natura, perioada și amploarea procedurilor de audit planificate. Programul include: riscurile, proceduri de testare: testarea controalelor, proceduri de fond, testarea detaliilor, procedurile analitice, afirmații ce urmează a fi testate conexe fiecărui domeniu, în perioada de planificare”. Revizuirea a stabilit că procesul de planificare este robust.

28 Per general, revizuirea a stabilit că politicile, procedurile și liniile directoare din cadrul CCRM conexe procesului de planificare a auditurilor sunt relevante și adecvate. Nu am identificat deficiențe majore.

### 2.4 Conformitatea cu ISSAI-urile a procesului de realizare a auditurilor

29 Revizuirea a stabilit că procedurile de audit conexe etapei de realizare a auditurilor sunt conforme cerințelor ISSAI.

30 Manualele de audit prevăd proceduri menite să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a sta la baza constatărilor auditurilor. Auditorii CCRM aplică o metodologie robustă, prevăzută în Manualul de audit și susținută de instrumente de documentare și șabloane.

31 Procedurile sunt implementate și documentate în cadrul programelor de audit. Documentele de lucru conexe testului integral aplicabil controalelor-cheie sunt bune. În domeniile practice ale etapei

de realizare, munca în teren a fost adecvată și echipele de audit au obținut probe suficiente și corespunzătoare pentru a susține constatările raportate.

32 În privința dosarelor de audit selectate, auditorii au utilizat o combinație de tehnici. În acest sens echipa a verificat documentele de lucru conexe testelor realizate asupra mecanismului de debursare al entității în cadrul proiectului Băncii Mondiale: obiective, riscuri și criterii de testare. Au fost testate plenitudinea și precizia. A fost efectuată testarea tranzacțiilor: obiective și riscuri.

33 Per general, revizuirea a concluzionat că nivelul de conformitate a cerințelor conexe etapei de realizare a auditurilor din cadrul Curții de Conturi este relevant și corespunde standardelor internaționale de audit. Nu am identificat deficiențe majore.

## 2.5 Conformitatea cu ISSAI-urile a proceselor de raportare și monitorizare

34 Precum și în cazul etapelor de planificare și realizare, revizuirea a stabilit că procedurile de audit conexe etapelor de raportare și monitorizare sunt conforme cerințelor ISSAI.

35 Revizuirea a subliniat că Curtea de Conturi își face publice rapoartele prin intermediul site-ului web. Aceste rapoarte includ cerințele stabilite prin intermediul ISSAI-urilor, sunt ușor de înțeles, susținute de probe de audit suficiente și relevante și sunt independente și obiective, etc.

36 Nu avem observații semnificative în raport cu revizuirea dosarelor. Revizuirea a stabilit că procesul de raportare stabilit în cadrul Curții de Conturi este unul bun.

37 Sistemul de monitorizare a implementării recomandărilor incluse în raportul de audit este robust. “Departamentul de metodologie introduce recomandările înaintate într-un sistem special. Sistemul atenționează în momentul în care o recomandare este la termenul limită și este necesară monitorizarea entității auditate. Dacă entitatea remite anumite date sau probe, echipa de audit stabilește dacă recomandarea a fost executată sau nu”.

38 Per general, revizuirea nu a stabilit deficiențe semnificative conexe raportării constatărilor, concluziilor și recomandărilor de audit emise de Curtea de Conturi a Republicii Moldova. Nivelul de conformitate cu cerințele ISSAI este adecvat și substanțial.

## 3. Concluzii

39 Corespunderea cu Standardele Internaționale de Audit este o componentă importantă a calității auditului și este absolut necesară în menținerea credibilității ISA. Metodologia de audit a Curții de Conturi a Republicii Moldova corespunde, per general, standardelor INTOSAI. Sugerăm ca Curtea de Conturi să stabilească un sistem de îmbunătățiri continue prin dezvoltarea și implementarea unui proces sistematic mai robust, pentru a asigura ca lecțiile învățate din audituri și practică să fie identificate, înțelese și diseminate. Ar fi bine ca aceste lecții să fie încorporate în programele de studiu și dezvoltare, precum și în ghidurile și metodologia de audit.