



Curtea de Conturi a Republicii Moldova



GHIDUL
privind auditul conformității
(în ediție nouă)

Chișinău
2023

CUPRINS:

I. DISPOZIȚII GENERALE	3
II. AUDITUL CONFORMITĂȚII ÎN CADRUL CURȚII DE CONTURI	3
III. PLANIFICAREA MISIUNII DE AUDIT	4
3.1. <i>Prezentare generală.....</i>	4
3.1.1 <i>Pasul 1 - Desfășurarea instructajului echipei de audit.....</i>	5
3.1.2. <i>Pasul 2 - Organizarea ședinței de inițiere a misiunii de audit.....</i>	6
3.1.3. <i>Pasul 3 - Elaborarea și aprobarea Strategiei de audit DP 1.....</i>	6
3.1.4. <i>Pasul 4 - Cunoașterea și documentarea subiectului auditat.....</i>	10
3.1.5. <i>Pasul 5 - Identificarea riscurilor de neconformitate din cunoașterea subiectului auditat și controlului intern.....</i>	11
3.1.6. <i>Pasul 6 - Evaluarea riscurilor de neconformitate.....</i>	16
3.1.7. <i>Pasul 7– Determinarea riscurilor semnificative de neconformitate.....</i>	17
3.1.8. <i>Pasul 8 – Formularea obiectivelor specifice de audit.....</i>	18
3.1.9. <i>Pasul 9 – Elaborarea Programului de audit.....</i>	19
3.1.10. <i>Pasul 10 - Alocarea detaliată a resurselor umane și de timp pentru etapa de executare și de raportare.....</i>	21
3.1.11. <i>Pasul 11 – Elaborarea și aprobarea Planului general de audit.....</i>	23
IV. EXECUTAREA MISIUNII DE AUDIT	25
4.1. <i>Suficiența și caracterul adecvat al probelor de audit.....</i>	25
4.2. <i>Tehnici de colectare a probelor.....</i>	25
4.2.1. <i>Testarea controalelor.....</i>	26
4.2.2. <i>Proceduri de fond.....</i>	28
4.3. <i>Ierarhia fiabilității tipurilor de probe.....</i>	29
4.4. <i>Determinarea mărimii eșantionului.....</i>	30
4.5. <i>Recomandări privind modul de documentare a procedurilor de audit efectuate.....</i>	31
4.6. <i>Aspecte practice privind elaborarea recomandărilor de audit.....</i>	34
4.6.1. <i>Cerințe la formularea recomandărilor de audit.....</i>	34
4.6.2. <i>Pași de urmat pentru formularea recomandărilor.....</i>	35
V. RAPORTAREA MISIUNII DE AUDIT	38
5.1. <i>Principii de raportare.....</i>	38
5.2. <i>Elementele raportului de audit.....</i>	38
VI. ORGANIZAREA DOSARUL DE AUDIT	41
6.1. <i>Forma și conținutul dosarului de audit.....</i>	41
VII. URMĂRIREA REZULTATELOR AUDITULUI. MISIUNE FOLOW UP	42
7.1. <i>Realizarea misiunii folow-up.....</i>	42
ANEXE LA GHID	46
GLOSAR.....	46
Anexa nr. 1 <i>Procesul de audit al conformității.....</i>	48

<i>Anexa nr.2 Proces-verbal al ședinței de lucru cu privire la instructajul echipei de audit.....</i>	<i>50</i>
<i>Anexa nr.3 Solicitare de informații.....</i>	<i>52</i>
<i>Anexa nr.4 Proces-verbal al ședinței de inițiere.....</i>	<i>54</i>
<i>Anexa nr.5 Caracteristicile criteriilor de audit.....</i>	<i>55</i>
<i>Anexa nr.6 Proces-verbal al ședinței de comunicare și acceptare a Planului general de audit.....</i>	<i>56</i>
<i>Anexa nr.7 Diagrama fishbone (os de pește).....</i>	<i>57</i>

GHIDUL privind auditul conformității

I. DISPOZIȚII GENERALE

Ghidul privind auditul conformității (în continuare - Ghid) a fost elaborat în conformitate cu prevederile art.15 lit. e) din Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova nr.260 din 07.12.2017.

La dezvoltarea Ghidului s-a ținut cont de prevederile ISSAI 400, ISSAI 4000, precum și ale manualului IDI INTOSAI privind implementarea ISSAI în auditul conformității (versiunea 2022).

Prezentul Ghid oferă îndrumări privind desfășurarea auditului conformității în cadrul Curții de Conturi, stabilind activitățile care trebuie realizate la diferite etape ale misiunii de audit, pentru a asigura un audit de calitate.

II. AUDITUL CONFORMITĂȚII ÎN CADRUL CURȚII DE CONTURI

Potrivit ISSAI 400¹, auditul conformității este evaluarea independentă a faptului dacă subiectul auditat este în conformitate cu reglementările aplicabile identificate drept criterii. Auditurile de conformitate se realizează prin evaluarea dacă activitățile, tranzacțiile și informațiile financiare sunt conforme, în toate aspectele semnificative, cu reglementările care guvernează entitatea auditată. Principalul obiectiv al auditului de conformitate este de a furniza utilizatorilor informații cu privire la faptul dacă entitățile publice auditate respectă deciziile parlamentare, legile, actele legislative, politicile, codurile stabilite și condițiile convenite².

Curtea de Conturi, conform mandatului său, realizează misiuni de audit al conformității³ prin care evaluează dacă activitățile, tranzacțiile sau informațiile auditate sunt în conformitate cu criteriile aplicabile.

În misiunile de audit al conformității se optează pentru **angajamentul de raportare directă⁴ și oferirea unei asigurări limitate⁵**. Tipul de angajament și nivelul de asigurare sunt consemnate în Strategia de audit a CCRM, Conceptul Programului anual al activității de audit al Curții de Conturi, precum și în

¹ ISSAI 400, pct.12.

² ISSAI 4000, pct.23.

³ Art.2 și art. 31 alin.(3) din Legea nr.260/2017 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova.

⁴ În cadrul angajamentului de raportare directă, auditorul este responsabil pentru producerea informațiilor despre subiect, adică el pregătește și evaluează subiectul în raport cu criteriile relevante.

⁵ Nivelul de asigurare oferit prin concluzia auditului prin care acesta afirmă că nimic nu a ajuns în atenția auditorului ce să-l determine să creadă că subiectul nu este conform cu criteriile aplicabile. Asigurarea limitată implică un volum redus de probe acumulate, respectiv proceduri de testare și eșantioane mici.

fișele de prezentarea propunerilor de misiuni de audit al conformității pentru Programul anual al activității de audit (în continuare fișa de propuneri)⁶.

Abordarea auditului conformității este bazată pe riscuri, ceea ce presupune concentrarea pe domenii/procese expuse riscului de neconformitate cu impact major. Raportul auditorului se finalizează cu o concluzie generală, prin care se afirmă că subiectul auditat este/sau nu în conformitate cu criteriile aplicabile.

Procesul de audit al conformității implică mai multe subprocese inter relaționate și logic structurate, efectuate de Curtea de Conturi pentru a obține un rezultat incontestabil, de încredere și calitativ. Procesul de audit este prezentat în *Anexa nr.1* la prezentul Ghid.

III. PLANIFICAREA MISIUNII DE AUDIT

Strategia de audit este o intrare esențială în Planul de audit. Strategia de audit este baza pentru a decide dacă auditul este posibil de executat, iar planul de audit cum să facă acest lucru. Auditorul actualizează strategia de audit și Planul de audit, după caz pe tot parcursul auditului⁷.

3.1. Prezentare generală

Deciziile luate la planificare sunt esențiale pentru realizarea eficientă a auditului și au un impact semnificativ asupra naturii, amplitudinii, duratei și rezultatelor activității desfășurate în teren. Aceste decizii sunt expuse în *Strategia de audit* și în *Planul general de audit*. De aceea, este importantă implicarea activă a responsabilului de audit, șefului echipei de audit și a membrilor echipei de audit în elaborarea acestor documente. De asemenea, suportul oferit de către membrul Curții de Conturi care coordonează activitatea subdiviziunii de audit, precum și din partea celorlalți membri ai CCRM, este esențială la această etapă, deoarece pot fi prevenite unele riscuri în executarea și raportarea auditului.

Planificarea misiunii de audit implică următoarele etape:

I. Activități preliminare de planificare:

Pasul 1 – desfășurarea instructajului echipei de audit (pct. 3.1.1);

Pasul 2 – organizarea ședinței de inițiere a misiunii de audit (pct.3.1.2.);

II. Activități de planificare:

Pasul 3 – elaborarea și aprobarea Strategiei de audit⁸ (pct. 3.1.3);

Pasul 4 – cunoașterea și documentarea subiectului auditat (pct. 3.1.4);

Pasul 5 – identificarea riscurilor de neconformitate (pct. 3.1.5);

Pasul 6 – evaluarea riscurilor de neconformitate (pct. 3.1.6);

Pasul 7 – determinarea materialității calitative (pct. 3.1.7);

Pasul 8 – definirea întrebărilor/obiectivelor specifice de audit (pct. 3.1.8);

⁶ Produse rezultate din procesul de planificarea a activităților de audit ale CCRM, reglementat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 19 din 1 iunie 2020

⁷ ISSAI 4000:138 și ISSAI 4000:141

⁸ Strategia de audit poate fi completată cu informații relevante, inclusiv după cunoașterea și documentarea subiectului auditat

Pasul 9 – elaborarea programului de audit (pct. 3.1.9);

Pasul 10 – alocarea resurselor umane și de timp pentru etapa de executare (pct. 3.1.10);

Pasul 11 – elaborarea și aprobarea Planului general de Audit (pct. 3.1.11).

***Notă:** Consecutivitatea activităților din pasul 3 și pasul 4 poate fi modificată în dependență de specificul și complexitatea subiectului auditat.

Important! Documente standardizate de lucru pentru ghidare în auditurile conformității sunt plasate pe pagina de Intranet a CCRM în secțiunea Audit pilot/Auditul conformității documente pentru ghidare

I. Activități preliminare de planificare

3.1.1 Pasul 1 - Desfășurarea instructajului echipei de audit

La inițierea misiunii de audit⁹, responsabilul de audit, în comun cu alte părți implicate¹⁰ (în funcție de complexitatea auditului), după caz, va organiza și va desfășura instructajul echipei de audit. **Scopul acestei ședințe este de a se asigura că fiecare membru al echipei de audit înțelege ce trebuie de efectuat în cadrul misiunii.** Pentru realizarea instructajului, responsabilul de audit va utiliza informațiile din *Fișa de propuneri*, precum și va documenta îndrumarea efectuată.

În cadrul instructajului vor fi analizate **principalele aspecte** privind:

- importanța tematicii auditate pentru Curtea de Conturi, Parlament și societate; așteptările Curții de Conturi de la misiunea de audit; riscurile de neconformitate care au determinat selectarea tematicii de audit;
- scopul auditului;
- tipul de angajament și nivelul de asigurare oferit;
- subiectul auditat;
- domeniul de aplicare;
- sursele criteriilor de audit¹¹;
- principalele entități vizate de audit;
- modalitățile de comunicare cu entitățile auditate;
- resursele estimative de timp alocate pentru fiecare etapă a auditului. Responsabilul de audit va stabili data inițierii și data finalizării acestor etape, precum și resursele de zile-om planificate și realizate.
- procedurile de control al calității, care vor fi aplicate de către responsabilul de audit și șeful echipei de audit¹² în cadrul misiunii de audit;
- *alte probleme relevante* identificate de echipa de audit.

Responsabilul de audit de comun cu șeful echipei de audit, reieșind din competențele membrilor echipei de audit și ținând cont de timpul alocat pentru fiecare etapă a misiunii, vor repartiza

⁹ După semnarea Dispoziției de audit, (procedură de inițiere a misiunii de audit este descrisă în Regulamentul privind activitățile aferente desfășurării misiunilor de audit, aprobat prin HCC nr.45 din 30.11.2016

¹⁰ La Instructajul echipei de audit pot participa Membrul Curții de Conturi care coordonează activitatea subdiviziunii de audit, Șeful Aparatului CCRM, asistentul metodolog/juridic, experții externi, care pilotează misiunea de audit precum și alte părți, la necesitate.

¹¹ Lista actelor juridice care pot fi utilizate ca surse de criterii se prezintă de asistentul juridic, conform Pct.2.3.1 din Regulamentul cu privire la asistența juridică a auditelor

¹² subcapitolul 5.3 din Ghidul privind sistemul de management al calității în cadrul Curții de Conturi, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 3 din 24 februarie 2023

activitățile realizate de auditori la etapa de planificare a misiunii, inclusiv data inițierii și data finalizării acestor activități. De asemenea, vor fi repartizate resursele de timp pentru aplicarea procedurilor de control al calității de către responsabilul de audit, șeful echipei și subdiviziunile structurile specializate (juridică, metodologică, editorială), echipele de revizuire la fierbinte. Acest lucru va fi documentat în tabelul „Alocarea resurselor umane și de timp pentru etapa de planificare”, care se va anexa la Procesul-verbal privind instructajul echipei de audit. Acest lucru va permite gestionarea eficientă a timpului alocat misiunii de audit și va contribui la calitatea produsului final.

Aspectele discutate în cadrul Instructajului sunt consemnate de către responsabilul de audit în Procesul-verbal privind instructajul echipei de audit¹³, documentul fiind semnat de toți participanții la ședința de instructaj. *Modelul Procesului-verbal privind instructajul echipei de audit*, precum și tabelul „Alocarea resurselor umane și de timp pentru etapa de planificare” sunt prezentate în **Anexa nr.2** la prezentul Ghid.

3.1.2. Pasul 2 - Organizarea ședinței de inițiere a misiunii de audit

După finalizarea instructajului echipei de audit, responsabilul de audit (sau șeful echipei de audit) va coordona cu conducerea entității auditate data și ora agreată de părți pentru *desfășurarea ședinței de inițiere a misiunii de audit*. De regulă, ședința de inițiere, cu participarea echipei de audit, responsabilul de audit și/sau, după caz, membrul Curții de Conturi care coordonează subdiviziunea responsabilă de realizarea misiunii de audit. În cadrul ședinței este prezentată echipa de audit și se informează entitatea despre scopul auditului, subiectul auditat, domeniul de aplicare, entitățile vizate etc. De asemenea, sunt stabilite și consemnate persoanele de contact din partea entității, modalitățile de comunicare cu entitatea, precum și aranjamentele logistice (necesarul de logistică) sau alte detalii relevante pentru realizarea eficientă a respectivei misiuni.

În cadrul ședinței de inițiere, echipa de audit înaintează copia Dispoziției de audit și solicitarea privind prezentarea informațiilor suplimentare, însoțite de documentele relevante, după modelul expus în **Anexa nr.3** la prezentul Ghid.

Cele menționate în cadrul ședinței se documentează în *Procesul-verbal al ședinței de inițiere*, întocmit în 2 exemplare, care se semnează de către un reprezentant al Curții de Conturi și al entității auditate, participanți la ședință. Un exemplar al Procesului-verbal rămâne la entitate, iar cel de-al doilea se va atașa la dosarul de audit. Modelul Procesului-verbal al ședinței de inițiere a misiunii de audit este prezentat în **Anexa nr.4 la prezentul Ghid**. Responsabilul de audit va asigura documentarea corespunzătoare a ședinței de inițiere¹⁴, prin delegarea sarcinii de întocmire a *Procesului-verbal* unui membru al echipei de audit.

3.1.3. Pasul 3 - Elaborarea și aprobarea Strategiei de audit DP 1

Scopul Strategiei de audit este de a documenta deciziile luate de către responsabilul de audit referitor la misiunea de audit, inclusiv alocarea resurselor pentru a asigura eficiența activității de audit și calitatea înaltă a raportului de audit. Acest document se elaborează de șeful echipei de audit, fiind utilizată informația din Procesul-verbal privind instructajul echipei de audit, lucru care va permite

¹³ Procedură de control (Îndrumarea) stabilită de Ghidul privind sistemul de management al calității în cadrul Curții de Conturi, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 3 din 24 februarie 2023

¹⁴ Procedură de control (Îndrumarea) stabilită de Ghidul privind sistemul de management al calității în cadrul Curții de Conturi, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 3 din 24 februarie 2023

urmărirea consecvenței deciziilor luate la etapa de planificare (astfel, *activitățile și termenii stabiliți în Procesul-verbal trebuie să corespundă cu informația din Strategia de audit*).

După revizuirea Strategiei de audit de către responsabilul de audit¹⁵ documentul este aprobat de către membrul Curții de Conturi care coordonează activitatea subdiviziunii de audit.

APROB:

Membrul Curții de Conturi

STRATEGIA DE AUDIT DP 1

ISSAI: ISSAI 4000:138-141

Denumirea misiunii de audit			
Perioada auditată			
Scopul documentului		<i>detalierea elementelor Strategiei precum și modul în care fiecare element va afecta planificarea, realizarea și raportarea auditului</i>	
Întocmit de către/data		Revizuit de către/data	
Șeful echipei, numele prenumele, funcția		Semnătura	Responsabilul de audit, numele prenumele, funcția
			Semnătura

Nr. d/o	Elementele Strategiei de audit	Descriere	Mențiuni
1	Caracteristicile auditului		
2	Scopul auditului		
3	Subiectul auditat		
4	Domeniul de aplicare		
5	Sursa criteriilor de audit		
6	Entitățile vizate de audit		
7	Tipul de angajament		
8	Nivelul de asigurare care trebuie furnizat		
9	Componența echipei de audit și resursele de timp alocate		
10	Procedurile de control al calității de audit		
11	Comunicarea cu entitatea și cei însărcinați cu guvernarea	-	
12	Responsabilități de raportare		

Strategia de audit include descrierea a 12 elemente. De asemenea, conține rubrica Mențiuni, în care vor fi precizate unele elemente cu impact asupra misiunii de audit.

Recomandări privind descrierea elementelor

Rândul 1: Caracteristicile auditului. Se face referință la mandatul și Programul activității de audit al Curții de Conturi. Se argumentează importanța tematicii auditate pentru Curtea de Conturi, Parlament și societate. Se indică care sunt așteptările Curții de Conturi de la această misiune de audit, semnificația problemelor, impactul așteptat al realizării misiunii de audit, dar și efectele asupra societăți, cetățenilor, organelor statului etc. (se vor utiliza informațiile din Fișa misiunii de audit).

¹⁵ Revizuirea realizată de către responsabilul de audit, conform paragrafului 5.3.4 din Ghidul privind sistemul de management al calității, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 3 din 24 februarie 2023

Rândul 2: Scopul auditului: Scopul auditului trebuie să fie o declarație clară despre ceea ce auditorul intenționează să examineze și ceea ce urmează să se obțină prin audit. În cazul auditului conformității, scopul auditului constă în evaluarea conformității subiectului de audit în raport cu criteriile aplicabile. *Scopul este preluat din Dispoziția de audit.*

De ex., scopul auditului constă în evaluarea conformității procesului de achiziții publice din domeniul sănătății în perioada 2018-2020, în raport cu prevederile cadrului normativ-aplicabil.

Scopul auditului constă în evaluarea conformității gestionării Fondului Național pentru Mediu în perioada 202_ - 202_, în raport cu prevederile cadrului regulator din domeniu.

Rândul 3: Subiectul auditat. Subiectul auditului de conformitate poate fi procesul, activitatea, proiectul, sau programul pe care auditorul decide să-l examineze. *Cu titlu de informare se vor indica mijloacele bugetare care sunt alocate și utilizate.*

Rețineți! Entitatea nu este subiectul auditat.

Subiectul auditat este abordat prin:

- *evaluarea sistemică a uneia sau a mai multor activități/procese specifice într-un număr de entități*, de exemplu, procesul centralizat de achiziții publice în sistemul bugetar; procesele de investiții și reparații capitale efectuate de către unele unități administrativ-teritoriale de nivelul I și nivelul II;
- *analiza concentrată a mai multor procese/activități din cadrul unei entități*, de exemplu, procesul de gestionare a fondurilor și a patrimoniului public de către Agenția X.; procesul bugetar și de gestionare a patrimoniului public de către unitatea administrativ-teritorială X; administrarea veniturilor publice de către Serviciul X etc.;
- *examinarea unui proces/proceduri/activități specifice din cadrul unei entități*, de exemplu, procedura de acordare a primelor în cadrul entității X; achiziționarea bunurilor de către entitatea X etc.

Rândul 4: Domeniul de aplicare (sfera auditului). Definirea domeniului de aplicare se referă la volumul muncii și perioada acoperită de audit și, de obicei, implică *restrângerea subiectului auditat la un număr relativ mai mic de aspecte importante și care pot fi verificate prin resursele disponibile ale echipei de audit.* De obicei, domeniul de aplicare este descris în fișa misiunii de audit, astfel că echipa cunoaște din start ce are de auditat.

De ex., dacă subiectul auditat este:

- *procesul de achiziții publice, atunci în domeniul de aplicare sunt incluse etapele ciclului de viață al achizițiilor, care acoperă toate activitățile de achiziții pentru perioada ...;*
- *un proiect, atunci în domeniul de aplicare sunt incluse etapele proiectului (activitățile realizate la planificare, executare, monitorizare, închidere) pentru perioada ...*
- *procesul de administrare a patrimoniului public, atunci domeniul de aplicare include realizarea activităților ce se impun prin art. 3 din legea 121/2007¹⁶ pentru perioada anilor;*

¹⁶ Potrivit art. 3 din Legea nr.121/2007 privind administrarea și deținerea proprietății publice.

- *procesul de gestionare a Fondului Național pentru Mediu, atunci domeniul de aplicare include administrarea fondului, utilizarea mijloacelor fondului și verificarea executării proiectelor finanțate din mijloacele fondului, pentru perioada ...*

Rândul 5: Sursele criteriilor de audit. În cadrul auditului conformității, sursele criteriilor sunt legile, reglementările interne, standardele, precum și bunele practici. Identificarea surselor de criterii este importantă deoarece acestea vor servi drept bază pentru cunoașterea subiectului auditat și identificarea riscurilor de neconformitate. Din aceste surse, auditorii extrag criteriile de audit, adică reperele utilizate pentru a evalua subiectul auditat.

Rândul 6: Entitățile vizate de audit. Se indică entitatea/entitățile auditate/ în care sunt desfășurate activitățile de audit.

Rândul 7: Tipul de angajament. Curtea de Conturi optează pentru angajamentul de raportare directă, ceea ce presupune că auditorul este responsabil de pregătirea informațiilor despre subiect, adică pregătește și evaluează subiectul în raport cu criteriile relevante.

Rândul 8: Nivelul de asigurare furnizat. În misiunile de audit al conformității, Curtea de Conturi **oferă o asigurare limitată.**

Asigurarea limitată implică un volum redus de probe acumulate, respectiv, proceduri de testare și eșantioane mici, iar concluzia auditului afirmă că nimic nu a ajuns în atenția auditorului ce să-l determine să creadă că subiectul nu este conform cu criteriile aplicabile.

Rândul 9: Componenta echipei de audit și resursele de timp alocate. Se descrie *componenta echipei de audit și resursele de timp alocate (pentru fiecare etapă a misiunii)*, după formatul de mai jos:

ETAPELE MISIUNII DE AUDIT	Planificat zile-om	Realizat de facto* zile-om	Mențiuni
PLANIFICAREA MISIUNII DE AUDIT (40% din totalul resurselor alocate pentru misiunea de audit)			
EXECUTAREA MISIUNII DE AUDIT (40% din totalul resurselor alocate pentru misiunea de audit)			
RAPORTAREA MISIUNII DE AUDIT (20% din totalul resurselor alocate pentru misiunea de audit)			

Notă: Realizat de facto (zile-om) se va completa după finalizarea fiecărei etape. În cazul majorării zilelor -om, responsabilul de audit va avea temei pentru extinderea termenelor de realizare a misiunii de audit. Completarea acestor date trebuie să fie corelate cu informația (zile/om realizate) din tabelele cu Alocarea detaliată a resurselor umane și de timp aferent fiecărei etape. Totodată, în rubrica Mențiuni, vor fi indicate zilele de concediu/instruire/participarea la comisii și alte evenimente ce au condiționat majorarea zilelor-om.

De asemenea, echipa de audit stabilește dacă este nevoie de atragerea experților externi¹⁷, cu competențe care nu sunt disponibile în cadrul echipei.

Rândul 10: Procedurile de control al calității. Se face referință la procedurile de control, stabilite în Ghidul privind sistemul de management al CCRM¹⁸: îndrumarea, consultarea, supravegherea

¹⁷ Conform procedurilor descrise în Regulamentul privind atragerea experților și utilizarea rezultatelor expertizelor realizate în cadrul misiunilor de audit, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi 35 din 7 iulie 2009

¹⁸ Ghidul privind sistemul de management al CCRM, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 3 din 24 februarie 2023

(supervizarea) și revizuirea, *care vor fi aplicate de către responsabilul de audit și șeful echipei la toate etapele de audit.*

Rândul 11: Comunicarea cu entitatea și cei însărcinați cu guvernarea. Echipa va descrie modul în care va comunica cu entitatea/entitățile auditate și cu cei însărcinați cu guvernarea pe parcursul misiunii de audit. De asemenea, se indică modalitatea de documentare a comunicării cu entitatea (procese verbale, explicații oferite, note de comunicare și alte forme, la decizia auditorilor). Informația trebuie să fie corelată cu cea din Procesul Verbal al ședinței de inițiere (Anexa nr.4 la prezentul Ghid)

De ex., comunicarea cu entitatea se va exercita prin:

- comunicarea cu persoana responsabilă desemnată de către entitatea auditată (indicați numele prenumele persoanei desemnate, funcția, subdiviziunea și nr. de contact);*
- comunicarea directă cu conducerea entității auditate în cadrul unor ședințe de lucru;*
- poșta electronică etc.*

Rândul 12: Responsabilități de raportare. Se va indica termenul de raportare stabilit în conformitate cu Programul activității de audit al Curții de Conturi și formularul „Alocarea resurselor umane și de timp”. Data exactă de examinare a raportului de audit va fi stabilită în Orarul desfășurării ședințelor Curții de Conturi. De asemenea, se va indica faptul că la elaborarea raportului de audit, echipa se va ghida de Normele metodologice privind structura, conținutul și formatul rapoartelor de audit ale Curții de Conturi¹⁹.

III. ACTIVITĂȚI DE PLANIFICAREA

Pornind de la faptul că abordarea în cadrul auditului conformității este bazată pe risc, identificarea și evaluarea riscurilor de neconformitate este o procedură importantă a etapei de planificare.

Pentru a identifica riscurile de neconformitate, auditorii trebuie să dobândească cunoștințe suficiente despre subiectul auditat și controlul intern din cadrul acestuia. Ulterior, riscurile de neconformitate identificate vor fi supuse procedurii de evaluare, astfel fiind selectate doar riscurile semnificative de neconformitate - care vor avea un impact sporit asupra subiectului auditat. Aceste riscuri vor fi supuse testării.

3.1.4. Pasul 4 - Cunoașterea și documentarea subiectului auditat

Subiectul auditat poate fi *procesul, activitatea, proiectul sau programul*. Totodată, reieșind din definirea domeniului de aplicare (vezi Formularul „Strategia de audit”, rândul 4), auditorii se vor concentra pe cunoașterea unor activități/proceduri specifice subiectului auditat. Cunoașterea subiectului auditat se bazează pe cunoștințele și experiențele anterioare, precum și pe informațiile noi obținute din diferite surse. Acest proces de cunoaștere este continuu și cumulativ, care implică colectarea și evaluarea informațiilor.

Pentru a dobândi cunoștințe necesare despre subiectul auditat și domeniile de aplicare, auditorii urmează să realizeze următoarele activități:

¹⁹ 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

1. să analizeze cadrul normativ și reglementările interne, rapoartele publice și de audit intern relevante subiectului auditat;
2. să comunice cu responsabilii din cadrul entității privind organizarea și desfășurarea subiectului auditat, în special pentru activitățile/procedurile aferente domeniului de aplicare;
3. să evalueze dacă entitatea auditată a elaborat și a aprobat Procedura de management al riscurilor, Registrul consolidat al riscurilor pe entitate, precum și Politica privind funcțiile sensibile²⁰;
4. să descrie narativ sau grafic procesele de bază care definesc subiectul auditat. În acest context, auditorii pot utiliza procesele descrise de către entitatea sau autoritățile implicate, acestea fiind ajustate, la necesitate. Dacă entitatea nu a descris procesele necesare, auditorii trebuie de sine stătător să le descrie. Pentru ghidare auditorii vor utiliza *Manualul de Control Intern Managerial, capitolul V și Ghidul privind identificarea și documentarea proceselor*²¹.
5. să analizeze descrierea grafică sau narativă a subiectului auditat, pentru a obține o imagine clară privind modul de organizare și desfășurare a procesului/procedurilor auditate în vederea identificării riscurilor de neconformitate și activităților de control, care vor atenua aceste riscuri.

Dacă este vorba de un audit de conformitate tematic, care implică mai multe entități (*de ex., procesul de achiziții publice/investițiile capitale în sistemul bugetar*), auditorii obțin o înțelegere a subiectului auditat din cadrul tuturor entităților implicate, care intră în sfera auditului.

6. să asigure consecvența informațiilor prezentate în Descrierea grafică sau narativă a subiectului auditat cu cea din formularul DP 2.1 „Identificarea riscurilor din cunoașterea subiectului auditat și controlul intern”;
7. să anexeze Descrierea grafică sau narativă a subiectului auditat la formularul DP 2.1 „Identificarea riscurilor din cunoașterea subiectului auditat și controlul intern”.

3.1.5. Pasul 5 - Identificarea riscurilor de neconformitate din cunoașterea subiectului auditat și controlului intern

După dobândirea unor cunoștințe detaliate privind subiectul auditat (procesele/procedurile ce definesc domeniul de aplicare), se conturează unele proceduri/activități predispuse riscurilor de neconformitate, care vor fi evaluate de auditori.

Riscul este definit drept un eveniment posibil, care poate avea impact negativ asupra atingerii obiectivelor entității publice.

În procesul de identificare a riscurilor, se ține cont de următoarele particularități:

- riscul este o incertitudine;
- riscul prezintă impact negativ asupra obiectivului;
- situațiile dificile anterioare pot genera riscuri.

Identificarea riscurilor nu este întotdeauna o operațiune strict obiectivă, ci mai mult un aspect de percepție.

²⁰ Politica privind funcțiile sensibile stabilește principiile și măsurile de bază legate de gestiunea funcțiilor sensibile, prin stabilirea unor tehnici de identificare, evaluare, înregistrare, monitorizare și control al funcțiilor sensibile. Funcție sensibilă – funcție/post care, de regulă, prezintă riscuri semnificative de delapidare/fraudă/corupție; funcție/post vulnerabil.

²¹ https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/Manual%20CIM_03.06.2020.pdf

La identificarea riscurilor de neconformitate, auditorii vor lua în considerare următoarele aspecte/ caracteristici ale riscurilor:

riscuri generice ale subiectului auditat – riscurile incorporate/specifice subiectului auditat;

riscurile „inversării criteriilor” – riscurile care provin de la premisa că entitatea ar putea să nu respecte criteriile de audit. Atunci când auditorul analizează criteriile aplicabile unui subiect, inversarea acestor criterii l-ar putea determina să ia în considerare riscurile potențiale ale neconformităților.

Exemplu: entitatea este obligată să efectueze inventarierea generală a activelor, capitalului propriu și datoriilor în modul stabilit de Regulamentul privind inventarierea, elaborat și aprobat de Ministerul Finanțelor. Riscul de neconformitate: efectuarea neconformă a inventarierii anuale a bunurilor patrimoniale.

Prezicerea „ce ar putea merge prost”. Auditorul manifestă scepticism profesional în anticiparea riscurilor de neconformitate în cadrul subiectului auditat. Evaluarea riscurilor inerente presupune că auditorul va analiza subiectul auditat și va prognoza ce ar putea merge prost. Auditorii iau în considerare criteriile care servesc la evaluarea subiectului și caută să afle scopul criteriilor. *Spre exemplu,* Ce a intenționat să obțină Parlamentul sau alte autorități printr-o lege sau un regulament? Auditorul poate să-și imagineze situația când evenimentul pe care autoritățile de reglementare încercau să-l prevină, s-ar fi întâmplat.

Rezultatele auditului anterior. Rapoartele de audit anterioare pot fi, de asemenea, o bază bună de evaluare a riscurilor la etapa planificării auditului. Auditorul trebuie să urmărească implementarea recomandărilor pentru a evalua dacă neconformitățile anterioare au fost corectate sau abordate de entitate. Auditorul poate revizui documentele de lucru anterioare, pentru a stabili legătura cu procesul actual de evaluare a riscurilor.

Procesul de evaluare a riscurilor entității. Procesul de evaluare a riscurilor din cadrul entității, dacă există, poate fi, de asemenea, o sursă de informații cu privire la riscurile de neconformitate. Planul anual al entității poate conține riscurile critice identificate pentru anumite domenii/procese ale entității în cauză, iar raportul anual de activitate oferă o imagine de ansamblu asupra riscurilor critice și impactul acestora asupra realizării obiectivelor entității. Cu toate acestea, auditorul trebuie să manifeste scepticism profesional, deoarece riscurile identificate de entitatea auditată pot să nu le abordeze pe cele importante pentru scopul auditului și astfel de informații pot fi subiective. Auditorul poate lua în considerare și raportul de audit intern al entității, dacă acesta există, pentru identificarea potențialelor domenii de risc.

Recomandări privind modul de completare a formularului „Identificarea riscurilor din cunoașterea subiectului auditat și controlul intern” DP 2.1

Scopul acestui formular este de a documenta activitățile/procedurile aferente subiectului auditat și riscurilor de neconformitate aferente, precum și controalele-cheie care le minimizează. Determinarea funcționalității controalelor-cheie va stabili abordarea ulterioară de audit. Auditorii vor completa acest formular luând în considerare descrierea narativă sau grafică a subiectului auditat.

Subiectul auditat	
Perioada auditată	

Scopul formularului	Documentarea riscurilor de neconformitate identificate din cunoașterea subiectului auditat și controlului intern		
Întocmit de către/data		Revizuit și aprobat de către/data	
Numele, prenumele, funcția	Semnătura	Numele, prenumele, funcția	Semnătura

Nr. crt.	Activitățile/procedurile	Criteriul de audit	Riscul de neconformitate	Controlul-cheie	Proba pentru a demonstra proiectarea și implementarea controalelor-cheie	Controlul-cheie este funcțional?
	1	2	3	4	5	6

Concluzia DP.2.1:

Coloana 1. Activitățile/procedurile: se descriu doar activitățile/procedurile aferente subproceselor/etapelor definite de domeniul de aplicare, care au tangență cu riscul de neconformitate identificat. Activitățile/procedurile sunt preluate din descrierea grafică sau narativă a subiectului auditat.

Coloana 2. Criteriul de audit: se indică articolul din Lege sau punctul din HG care reglementează fiecare activitate menționată. De asemenea, pentru a facilita înțelegerea criteriilor de audit aplicate, auditorii vor descrie succint prevederile vizate. Criteriile de audit pot fi specifice sau generale. Totodată, criteriile trebuie să fie relevante, complete, de încredere, neutre, inteligibile, utile, comparabile, acceptabile și disponibile. Caracteristicile criteriilor sunt expuse *în Anexa nr.5 la prezentul Ghid*.

ATENȚIE: Respectați cerințele față de criteriile de audit, nu confundați criteriile de audit cu sursele de criterii!!!

Coloana 3. Riscul de neconformitate: se indică riscul de neconformitate, care se numerotează în funcție de numărul activității în care a fost identificat. La identificarea **riscurilor de fraudă**, auditorii vor respecta procedurile descrise în *Regulamentul privind procedurile aplicate în cadrul Curții de Conturi în cazul identificării/determinării de către auditori a riscului de fraudă/corupție, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 08 din 21 martie 2016*.

Coloana 4. Controlul-cheie: se specifică activitățile de control care previn sau detectează și corectează riscul de neconformitate identificat. Auditorii se vor concentra pe controalele relevante pentru subiectul auditat. Este de competența raționamentului profesional al auditorului dacă un control, individual sau în combinație cu alte controale, este relevant pentru riscurile de neconformitate identificate. De asemenea, auditorul determină ce controale trebuie considerate cheie, adică dacă activitatea de control este relevantă pentru a minimiza riscul de neconformitate.

Pentru ghidare, mai jos sunt prezentate exemple de controale (activități de control), care trebuie instituite în cadrul entității, în baza *Manualului de Control Intern Managerial, capitolul 4 Ghid privind activitățile de control*²².

²² https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/Manual%20CIM_03.06.2020.pdf

Activitățile de control sunt de tip ex-ante, curente și ex-post, și dispun de funcții de prevenire, detectare și corectare.

Controalele ex-ante (preventive) sunt controalele efectuate înainte ca vreo acțiune/tranzacție să fie realizată.

Controalele curente sunt controalele efectuate în timpul operațiunii.

Controalele ex-post (de detectare) sunt controalele efectuate după realizarea acțiunii/tranzacției.

Exemple de controale ex-ante/preventive:

Acestea sunt proiectate să limiteze posibilitatea realizării unui risc major și a unor rezultate nedorite. Cu cât este mai mare impactul riscului, cu atât mai importantă devine implementarea controalelor preventive corespunzătoare.

❖ **Verificare ex-ante:** declarațiile fiscale sunt, de asemenea, supuse verificării ex-ante înainte ca acestea să fie expediate către sistemele de procesare și subdiviziunile administrației fiscale;

❖ **autorizarea** reprezintă principalul mijloc de asigurare că numai tranzacțiile și acțiunile valabile, solicitate de conducere sunt inițiate. Procedurile de autorizare, care trebuie să fie documentate și comunicate clar managerilor și angajaților, includ condițiile și termenii specifici în care se face autorizarea. Conformitatea cu termenii unei autorizări înseamnă că angajații acționează în conformitate cu directivele și în limitele stabilite de conducere sau legislație. Autorizarea ca formă de control comportă un caracter preventiv. Pentru procesele vulnerabile la fraudă, pot fi utilizate proceduri cu dublă autorizare;

❖ **divizarea/segregarea obligațiilor și responsabilităților**

Pentru a reduce riscurile de erori, pierderi sau acte ilegale, inclusiv riscul de a nu depista astfel de probleme, nicio persoană sau nicio echipă nu trebuie să controleze singură toate fazele principale ale unei tranzacții sau ale unei activități. Obligațiile și responsabilitățile urmează a fi atribuite sistematic unui număr de persoane pentru a asigura posibilitatea efectuării unor verificări eficiente.

O entitate mică poate avea prea puțini angajați pentru a implementa integral această tehnică. În astfel de cazuri, conducerea trebuie să fie conștientă de aceste riscuri și să le gestioneze prin alte activități de control. Rotația angajaților poate contribui la asigurarea că nu o singură persoană se ocupă de toate aspectele principale ale unei tranzacții sau activități pentru o perioadă de timp anumită. De asemenea, încurajarea sau solicitarea concediilor anuale poate contribui la reducerea riscurilor prin realizarea unei rotații temporare a responsabilităților.

❖ **supervizarea.** O supervizare competentă asigură atingerea obiectivelor. Atribuirea activităților unui angajat include: comunicarea clară a sarcinilor, responsabilităților și împuternicirilor atribuite; asigurarea competenței angajatului pentru realizarea sarcinilor; analiza sistematică a activității fiecărui angajat. Supervizorii asigură, totodată, pentru angajați, îndrumarea și instruirea necesare pentru reducerea la minimum a erorilor, pierderilor și actelor ilegale, înțelegerea și realizarea directivelor manageriale;

❖ **raportarea excepțiilor:** există activități de control care presupun raportarea excepțiilor de la procedurile standard, pentru a fi examinate în mod special de către superiori;

❖ **accesul la resurse și înregistrări:** accesul la resurse și date de evidență trebuie să fie oferit doar persoanelor autorizate care răspund de utilizarea resurselor. Restricționarea accesului la resurse reduce riscul de utilizare neautorizată sau pierdere. Gradul de restricționare depinde de vulnerabilitatea resursei la riscurile de pierdere sau utilizare neadecvată, aceasta necesitând o revizuire periodică. La stabilirea vulnerabilității unui activ, trebuie considerat costul acestuia și posibilitatea deplasării/schimbării lui.

Accesul la înregistrări depinde, de obicei, de nivelul necesar pentru îndeplinirea sarcinii: citire sau vizualizare; înregistrare sau modificare.

Exemple de controale de detectare:

Acestea sunt proiectate pentru a se depista dacă au apărut rezultate nedorite „ulterior evenimentului/operațiunii”. Oricum, prezența unor controale de detectare corespunzătoare poate micșora riscul apariției unor rezultate nedorite, prin crearea unui efect de descurajare/împiedicare:

- ❖ **verificarea documentelor perfectate, înainte ca acestea să fie emise;**
- ❖ **reconcilierii:** înregistrările sunt reconciliate cu regularitate cu documentele respective. De exemplu, sumele din conturile contabile, aferente mijloacelor bănești din conturile bancare, sunt reconciliate cu extrasele din conturile bancare respective.

Controale de corectare sunt proiectate să corecteze rezultatele nedorite ce au fost realizate (în pofida controalelor preventive și de detectare). Ele pot acționa, de asemenea, pentru recuperarea unor fonduri sau protejarea împotriva pierderii și deteriorărilor. **De exemplu:** **retragerea documentelor emise cu defecte și înlocuirea acestora cu documente valabile.**

Coloana 5. Proba pentru a demonstra proiectarea și implementarea controalelor- cheie: se face referință la actul normativ care reglementează acest control-cheie. De asemenea, la document se anexează extrasul din actele normative, ordinul sau explicațiile persoanelor responsabile, în cazul în care controlul-cheie nu este reglementat, dar se aplică de facto.

Coloana 6. Controlul-cheie este funcțional? (*Se completează doar în cazul în care este identificat controlul-cheie*) se efectuează pentru a determina funcționalitatea controlului-cheie, auditorii urmând să răspundă la următoarele întrebări:

- Registrul riscurilor în cadrul subdiviziunii structurale/Registrul consolidat al riscurilor pe entitate conține riscul de neconformitate identificat de auditor?
- Riscul identificat este gestionat de către entitatea auditată?
- A fost desemnată persoana responsabilă de gestiunea riscului de neconformitate?
- Controlul-cheie se efectuează periodic (zilnic/săptămânal/lunar/semestrial/anual)?
- Rezultatele acestei activități de control sunt documentate și pot fi revizuite?
- Controlul-cheie s-a schimbat semnificativ în perioada supusă auditului?
- Pentru controlul-cheie identificat, există o activitate de control de compensare/alternativă?

Dacă răspunsurile afirmative vor conține cumulativ 90% din total, acest lucru va permite auditorului să deducă că controlul-cheie este funcțional.

Important! *Funcționalitatea controlului-cheie va influența atât nivelul probabilității riscului de neconformitate, cât și abordarea de audit.* Prin urmare,

- *dacă controlul-cheie este funcțional*, atunci probabilitatea de materializare a riscului se va reduce, fapt care va influența nivelul global al riscului. De asemenea, acest risc va fi verificat prin testarea controalelor (vezi pct.4.2.1 din prezentul Ghid);
- *dacă controlul-cheie nu este funcțional*, atunci probabilitatea de materializare a riscului va crește, fapt care va influența nivelul global al riscului. De asemenea, acest risc va fi testat prin aplicarea procedurilor de fond (vezi pct.4.2.2 din prezentul Ghid).

Concluzia DP 2.1: Va include o listă de riscuri de neconformitate care au fost identificate din cunoașterea subiectului auditat. *Atrageți atenția la numărul riscului, acesta trebuie să fie corelat cu numărul activității în care a fost identificat.* Acest lucru va ajuta la monitorizarea riscului identificat, evaluat și testat.

3.1.6. Pasul 6 - Evaluarea riscurilor de neconformitate

Procedura de evaluare a riscurilor de neconformitate ține de raționamentul profesional și de experiența auditorului. Anume la această etapă este necesară implicarea responsabilului de audit, a șefului echipei, precum și suportul membrului/membrilor Curții de Conturi, pentru a nu omite un risc semnificativ.

Auditorul va prelua pentru evaluare toate riscurile de neconformitate identificate din cunoașterea subiectului auditat. Pentru a determina riscurile semnificative, auditorul examinează **probabilitatea de materializare a riscului** și **impactul probabil** al potențialei neconformități, rezultatele fiind documentate în formularul DP 2.2. „Evaluarea riscurilor de neconformitate”.

DP 2.2 EVALUARE A RISCURILOR DE NECONFORMITATE - ISSAI: ISSAI 4000.137

Subiectul auditat				
Domeniul de aplicare				
Perioada auditată				
Scopul formularului	evaluarea riscurilor de neconformitate și determinarea celor semnificative			
Întocmit de către/data		Revizuit de către/data		
Numele, prenumele, funcția	Semnătura	Numele, prenumele, funcția	Semnătura	
Riscul nr:				
Probabilitate	Impact			Mențiuni
	Scăzut	Mediu	Înalt	
Scăzut				1. Probabilitate: 2. Impactul:
Mediu				
Înalt				
Evaluarea globală a riscului:	Scăzut	Mediu	Înalt	3. Evaluarea globală a riscului:
	Riscul poate fi ignorat	Judecata bazată pe caracteristica riscului	Riscul trebuie urmărit de audit	

Concluzia DP 2.2.

Probabilitatea se referă la posibilitatea producerii (frecvența se referă la cât de des se poate produce) a potențialei neconformități.

Impactul se referă la toate efectele posibile generate de manifestarea acestuia.

Auditorul va determina un nivel: **ridicat**, **mediu** sau **scăzut**, de probabilitate și impact pentru fiecare risc.

Atragem atenția asupra faptului că probabilitatea de materializare a riscului se va reduce dacă auditorul a determinat în DP 2.1 că controlul-cheie este funcțional.

Evaluarea globală a riscurilor este rezultatul combinării probabilității și impactului. În funcție de nivelul evaluării globale a riscurilor, auditorul determină care dintre riscurile identificate sunt, în opinia sa, riscuri semnificative, care necesită o atenție specială (*riscurile de fraudă* sunt considerate semnificative).

Auditorul va lucra în baza ipotezelor, care trebuie să fie rezonabile și documentate. Astfel, în rubrica **Mențiuni** auditorii vor justifica/argumenta detaliat nivelul probabilității și al impactului.

Concluzia DP 2.2. va conține o listă a riscurilor semnificative de neconformitate, numerotate corespunzător activității/procedurii din coloana 1 DP 2.1, care vor fi supuse unei aprecieri suplimentare sub aspectul materialității calitative.

3.1.7. Pasul 7– Determinarea riscurilor semnificative de neconformitate

ISSAI 4000.130 precizează că, în unele cazuri, factorii calitativi sunt mai importanți decât cei cantitativi. Așteptările publicului și interesul public sunt exemple de factori calitativi care pot afecta determinarea de către auditor a semnificației.

ISSAI 4000.127 prevede că conceptul de materialitate include natura, contextul și valoarea. Semnificația se poate concentra pe factori cantitativi cum ar fi numărul de persoane sau entități afectate de subiectul respectiv sau sumele monetare implicate, precum și utilizarea abuzivă a fondurilor publice indiferent de sumă. Semnificația este adesea considerată în termeni de valoare, dar natura sau caracteristicile inerente ale unui proces/activități poate să devină o semnificație materială (materialitate calitativă).

Material prin natura. Aspectul material prin natura sa este legat de caracteristici inerente și se referă la probleme în care pot exista cerințe specifice de dezvăluire sau un interes politic ori public ridicat. El include orice suspiciune de gestionare greșită gravă, fraudă, ilegalitate sau neregulă ori denaturare intenționată, sau denaturare a rezultatelor ori a informațiilor. **Semnificația prin natură** poate apărea în cazul funcționarilor de rang superior – suspiciuni de conflict de interese, care pot sugera activitate frauduloasă sau corupție, într-o zonă în care există un grad ridicat de interes public și în cazul în care legislația sau reglementările indică clar că este o infracțiune gravă, indiferent de valoarea monetară.

Material după context. Aspectul include situații în care o abatere/neconformitate poate avea un efect semnificativ asupra părții interesate. De exemplu, în cazul în care valoarea totală a neconformității nu este semnificativă valoric, dar auditorul este conștient de faptul că partea interesată, cum ar fi Parlamentul, și-a exprimat un interes special pentru nereguli aparente în materie.

Reieșind din cele menționate mai sus, semnificația calitativă este esențială la argumentarea propunerilor de misiuni de audit al conformității prezentate pentru Programul anual de activitate al Curții de Conturi. Aceste raționamente trebuie să fie transpuse de către responsabilul de audit în Fișa misiunii de audit, fapt ce va permite auditorului să le utilizeze la completarea formularului **DP 2.3**

Materialitatea calitativă. Reieșind din aceste circumstanțe, responsabilul de audit trebuie să atragă o atenție specială acestui document.

MATERIALITATEA CALITATIVĂ

DP 2.3

ISSAI: ISSAI 4000.130

Subiectul auditat			
Perioada auditată			
Scopul documentului	<i>este de a confirma/argumenta semnificația riscurilor de neconformitate</i>		
Întocmit de către/data		Revizuit de către/data	
Numele, prenumele, Funcția	<i>Semnătura</i>	<i>Numele, prenumele, funcția</i>	<i>Semnătura</i>

Riscurile semnificative selectate	Factorii calitativi de evaluare	Aprecierea semnificației (da/nu)
-----------------------------------	---------------------------------	----------------------------------

	Importanța/ semnificația neconformității din punct de vedere calitativ (natura sau context)	Riscul este considerat semnificativ pentru subdiviziunea de audit și CCRM	

Concluzia DP 2.3:

Scopul acestui document este de a defini care neconformitate este considerată semnificativă pentru a determina riscurile semnificative care vor fi supuse testării.

Auditorii urmează să supună riscurile selectate din concluzia la DP 2.2 unei evaluări suplimentare, fiind luată în considerare importanța/semnificația neconformității din punct de vedere calitativ (natură sau context). În cazul lipsei semnificației riscurilor în Fișa de planificare a misiunii de audit, echipa va primi asigurarea privind semnificația riscurilor de neconformitate, preluate din concluzia DP 2.2, ca urmare a acceptului/confirmării primite din partea responsabilului de audit/membrului coordonator.

Concluzia DP 2.3: va conține lista riscurilor semnificative, care vor fi abordate de auditori în Programul de audit.

3.1.8. Pasul 8 – Formularea obiectivelor specifice de audit

În contextul desfășurării activităților de audit la etapa de planificare, auditorii formulează obiectivele specifice de audit, urmare a stabilirii domeniului de aplicare, identificării și evaluării riscurilor de neconformitate, precum și aprecierii semnificației riscurilor. Acest lucru este necesar pentru a le integra, de comun cu riscurile semnificative, în Programul de audit (vezi pct.3.1.9), fapt care va permite urmărirea auditului.

Obiectivele specifice de audit urmează a fi racordate la procesele/procedurile în care au fost identificate riscurile semnificative, precum și cu criteriile de audit. Obiectivele specifice sunt redacte, de asemenea, ca subcapitole la capitolul Constatări în raportul de audit.

Exemplu: Cum ar trebui să fie formulat obiectivul specific de audit.

Exemplul demonstrează corelarea obiectivului specific cu domeniul de aplicare, procedura în care s-a identificat riscul semnificativ, riscul semnificativ de neconformitate și cu criteriile de audit:

Tematica auditului din Program	Auditul conformității achizițiilor publice în cadrul sistemului Ministerului X în anii 2019-2020,
Subiectul auditat	Procesul de achiziții publice
Domeniul de aplicare (din Strategia de audit)	Etapa de planificare a achizițiilor
Procedura în care s-a identificat riscul semnificativ	Identificarea necesităților
Riscul semnificativ de neconformitate	1.Necorelarea necesităților de achiziții publice cu documentele strategice 2.Identificarea nereală a necesităților
Criteriile de audit	art 5. din HG nr.1419 din 28-12-2016 Identificarea necesităților se realizează prin desfășurarea următoarelor acțiuni: -Cumularea tuturor necesităților autorității contractante; - Analiza fiecărei necesități; - Stabilirea gradului de prioritate; - Corelare cu strategia de dezvoltare; - Analiza contractelor în derulare.

Obiectivul specific

În cadrul Ministerului X se realizează o planificare veridică a achizițiilor publice prin argumentarea corespunzătoare a necesităților?

Un obiectiv specific de audit, în practică, poate aborda mai multe riscurile semnificative de neconformitate care trebuie să fie corelate la criteriile de audit, care în raportul de audit sunt expuse ca paragrafe.

Exemplu de mai jos ilustrează această legătură.

Ex: Cum ar trebui să fie formulate titlurile paragrafelor

Obiectivul specific	În cadrul Ministerului X se realizează o planificare regulamentară și transparentă a achizițiilor publice prin argumentarea corespunzătoare a necesităților?
Titlurile Paragrafelor	1. Planificarea achizițiilor publice de lucrări nu a avut la bază o estimare reală a necesităților, fapt care a generat unele cheltuieli suplimentare din bugetul de stat. 2. Modalitatea elaborării și publicării planurilor de achiziții publice nu asigură transparentă și accesibilitatea deplină a modului în care sunt cheltuiți banii publici

Notă: Prevederile din pct.3.18 trebuie luate în considerație la expunerea obiectivelor specifice/subcapitolelor și paragrafelor din raportul de audit concomitent cu 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.

3.1.9. Pasul 9 – Elaborarea Programului de audit

ISSAI 4000.149 prevede că, auditorul trebuie să planifice răspunsuri adecvate la riscurile evaluate. Răspunsurile la riscurile evaluate includ proiectarea de proceduri de audit care abordează riscurile. Natura, momentul și amploarea procedurilor de audit care trebuie efectuate pot varia de la un audit la altul, însă, în general, implică stabilirea criteriilor relevante și apoi măsurarea subiectului auditat față de criteriile respective.

Important! Înainte de a începe elaborarea Programului de audit, trebuie de luat în considerare două aspecte care influențează abordarea de audit, și anume: **asigurarea limitată pe care o oferă auditorii publici externi (1) și funcționalitatea controlului-cheie (2).**

ISSAI 4000.158 prevede că auditorul ar trebui să selecteze o combinație de tehnici de audit pentru a putea forma o concluzie cu nivelul de asigurare ales. Asigurarea limitată implică un volum redus de probe acumulate, respectiv proceduri de testare și eșantioane mici. Matricea de mai jos descrie abordarea de audit în funcție de funcționalitatea controlului-cheie.

Abordarea de audit în funcție de funcționalitatea controlului-cheie

	Asigurarea limitată	
	Funcționalitatea controlului-cheie	Tehnici de colectare a probelor

Riscul semnificativ	este funcțional	Testarea controlului-cheie (vezi pct.4.2.1 din Ghid) Dacă testele controalelor confirmă faptul că controalele au funcționat continuu și eficient pe parcursul perioadei analizate, atunci se poate avea încredere în aceste controale și se pot efectua teste minime de fond: va fi suficient 1 test de fond, <i>selectat de către auditor în funcție de natura riscului.</i> Dacă la etapa de testare se constată că aceste controale nu au funcționat în mod continuu și eficient pe parcursul perioadei analizate, auditorul trebuie să reevalueze abordarea de audit și să aplice 2-3 testări de fond, selectate de către auditor în funcție de natura riscului
	nu este funcțional	Se efectuează maximum 2-3 teste de fond, selectate de auditor, în funcție de natura riscului (vezi pct.4.2.2 din Ghid).

Notă: Testarea controalelor implică verificarea acelor controale pe care conducerea le-a pus în aplicare pentru a reduce riscul de neconformitate. Obiectivul testării controalelor este de a evalua dacă controalele-cheie au funcționat eficient și continuu în perioada analizată. Nivelul de testare a controalelor este determinat de frecvența cu care este aplicat controlul.

Recomandări privind modul de întocmire a formularului „Programul de audit” DP 2.4.

Scopul formularului este de a facilita munca de teren. Programul conturează cerințele și procedurile necesare pentru testarea fiecărui risc semnificativ, totodată fiind argumentat și eșantionul selectat. Programul de audit este flexibil, iar echipa ar trebui să-și actualizeze sau să-și modifice conținutul pe măsură ce activitatea de audit progresează. Acesta stabilește o relație între riscul semnificativ de neconformitate, procedurile de audit și munca în teren.

Este important ca Programul de audit să fie întocmit de către șeful echipei de comun cu membrii echipei de audit, pentru a se asigura că toți auditorii înțeleg cum trebuie testat riscul semnificativ, precum și care va fi eșantionul selectat.

Subiectul auditat			
Perioada auditată			
Scopul formularului			
întocmit de către/data		Revizuit de către/data	
<i>Numele, prenumele, funcția</i>	Semnătura	<i>Numele, prenumele, funcția</i>	Semnătura

Domeniul de aplicare				
Obiectivul specific de audit				
Riscuri semnificative de neconformitate	Probe de audit necesare	Sursa probelor de audit	Procedurile de audit planificate	Argumentarea dimensiunii eșantionului
1	2	3	4	5

Rândul domeniul de aplicare: auditorul indică domeniul de aplicare din Strategia de audit, concomitent, fiind asigurată legătura și cu obiectivul specific

Rândul obiectivul specific de audit: auditorul indică obiectivul specific de audit care a fost definit ca urmare a activităților desfășurate la etapa 3.1.8.

Coloana 1. Riscuri semnificative de neconformitate: auditorul indică toate riscurile de neconformitate semnificative, care sunt preluate din concluzia la formularului DP 2.3 „Materialitatea calitativă”,

inclusiv indică numărul acestuia. De asemenea, riscurile trebuie corelate cu obiectivele specifice de audit.

Coloana 2. Probe de audit necesare: auditorul indică probele/informațiile necesare pentru a răspunde la riscurile din coloana 1.

Coloana 3. Sursa probelor de audit: auditorul va descrie unde sunt disponibile probele sau informațiile, fiind completată o listă cu posibilele surse de probe pentru audit (de ex., entitatea/subdiviziunea care furnizează informația).

Coloana 4. Procedurile de audit planificate: auditorul va detalia testele planificate pentru a aborda riscurile semnificative (testele de fond sau testarea controalelor – a se vedea **Abordarea de audit în funcție de funcționalitatea controlului-cheie**. De asemenea, *Subcapitolul 4.2 exemplifică tehnicile de colectare a probelor*).

Coloana 5. Argumentarea dimensiunii eșantionului: Auditorii vor argumenta dimensiunea eșantionului pentru fiecare risc semnificativ testat, cu indicarea populației din care s-a selectat eșantionul. *Subcapitolul 4.4 descrie modalitatea de stabilire a dimensiunii eșantionului, inclusiv factorii care pot fi luați în considerare la determinarea mărimii acestuia.*

3.1.10. Pasul 10 - Alocarea detaliată a resurselor umane și de timp pentru etapa de executare și de raportare

În funcție de timpul alocat etapei de executare și de raportare, precum și de competențele și experiența deținută de către fiecare membru, șeful echipei, de comun cu responsabilul de audit, va repartiza sarcinile privind testarea riscurilor sau obiectivelor specifice și documentarea lucrului efectuat între toți membrii echipei, precum și pentru realizarea activităților aferente etapei de raportare.

Gestionarea timpului va permite nivelurilor de control (responsabilului de audit, șefului de echipă) supravegherea muncii efectuate, evaluarea suficienței și relevanței probelor de audit, precum și revizuirea calității constatărilor și recomandărilor de audit, prezentarea materialelor de audit în termen și conform cerințelor de calitate.

Pentru documentarea repartizării sarcinilor se folosește *formularul DP 2.5 „Alocarea detaliată a resurselor umane și de timp pentru etapa de executare”*, totodată fiind indicate toate activitățile realizate la etapa de executare și de raportare, inclusiv legate de controlul calității.

Alocarea detaliată a resurselor umane și de timp pentru etapa de executare și de raportare DP2.5

Subiectul auditat			
Perioada auditată			
Scopul formularului			
Întocmit de către/data		Revizuit de către/data	
Numele, prenumele, funcția	Semnătura	Numele, prenumele, funcția	Semnătura

Activități realizate la etapele auditului	Responsabil	Data inițierii	Data finalizării	Zile/om planificate	Zile/om realizate

EXECUTAREA MISIUNII DE AUDIT		Perioada de timp alocată etapei de executare (data inițierii și data finalizării)			
Testarea riscurilor semnificative selectate și documentarea lucrului efectuat, inclusiv:	Echipa de audit				
RISCU...					
Întocmit Revizuit	Auditor public Șeful echipei de audit				
RISCU....	Numele, prenumele, funcția				
Întocmit Revizuit	Auditor public Șeful echipei de audit				
RISCU.....	Numele, prenumele, funcția				
Îndrumarea/consultarea echipei de audit. Documentarea îndrumării /consultării (de ex: Nota de consultare, PV de îndrumare, etc)	Responsabilul de audit Șeful echipei de audit Membrul Curții de Conturi coordonator, după caz				
Supervizarea - monitorizarea progresului auditului Documentarea Note, procese-verbale etc	Responsabilul de audit Șeful echipei de audit				
Revizuirea constatărilor din documentele de lucru	Șeful echipei de audit Responsabilul de audit				
Evaluarea probelor de audit (suficiența și relevanța acestora)	Șeful echipei de audit Responsabilul de audit				
Documentarea comunicării constatărilor și recomandărilor entităților auditate (Procese-verbale ale ședinței de comunicare sau explicații în scris oferite de entitatea auditată)	Șeful echipei de audit de comun cu echipa de audit				
Comunicarea finală a constatărilor și recomandărilor de audit entității auditate: convenirea asupra acțiunilor de remediere (Planul de acțiuni elaborat de entitatea auditată)	Șeful echipei de audit Responsabilul de audit Membrul Curții de Conturi coordonator				
RAPORTAREA MISIUNII DE AUDIT					
Întocmirea proiectului de raport	Șeful echipei de audit				
Revizuirea proiectului de raport	Responsabilul de audit Membrul Curții de Conturi coordonator				
Aducerea la cunoștință a proiectului de raport entității auditate, conform art. 33 din Legea nr.260/2017 (<i>max 10 zile lucrătoare</i>)	Responsabilul de audit				

În cazul existenței dezacordului pe proiectul de raport, vor fi incluse activitățile descrise în reglementările interne ²³	Responsabilul de audit				
Prezentarea materialelor de audit echipei de revizuire „la fierbinte”/asistenței juridice și metodologice	Șeful echipei de audit				
Evaluarea calității materialelor de audit (max.3 lucrătoare)	Asistentul metodolog/ juristul/ echipa de revizuire la fierbinte				
Ajustarea proiectului de raport ca urmare a recomandărilor înaintate de către echipa de revizuire, asistența juridică și metodologică (max. 2 lucrătoare)	Șeful echipei de audit Responsabilul de audit				
Verificarea materialelor de audit ajustate, urmare recomandărilor înaintate (max.1 lucrătoare)	Asistentul metodolog/ juristul/echipa de revizuire la fierbinte				
Prezentarea SLC materialelor de audit și listelor de evaluare metodologică / de verificare privind rezultatele revizuirii „la fierbinte”, pentru repartizare Membrilor CCRM	Responsabilul de audit				
Pregătirea pentru ședința Curții de Conturi (prezentare/discurs).	Șeful echipei de audit Responsabilul de audit				
Definitivarea materialelor de audit ca urmare a ședinței Curții de Conturi.	Șeful echipei de audit Responsabilul de audit				
Pregătirea dosarului de audit (arhivarea). Total: 20 zile de lucrătoare	Echipa de audit Responsabilul de audit				

3.1.11. Pasul 11 – Elaborarea și aprobarea Planului general de audit

Planul general de audit (PGA) este format din 3 secțiuni, care conțin concluziile deduse ca urmare a realizării activităților de audit începând cu etapa de planificare, ce țin de identificarea și evaluarea riscurilor de neconformitate din cunoașterea subiectului auditat și controlului intern, stabilirea procedurilor de audit și resurselor necesare pentru testarea riscurilor semnificative. Astfel,

Partea A: va conține concluziile din formularele:

- „Identificarea riscurilor din cunoașterea subiectului auditat și controlul intern” DP 2.1;
- „Evaluarea riscurilor de neconformitate” DP 2.2;
- „Materialitatea calitativă ” DP 2.3;

Partea B: va conține formularul „Programul de audit” DP 2.4;

Partea C: va conține formularul „Alocarea resurselor umane și de timp pentru etapa de executare” DP 2.5.

²³ Subcapitolul 5.5 din Ghidul privind sistemul de management al calității în cadrul Curții de Conturi, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 3 din 24 februarie 2023 și Regulamentul privind activitățile aferente desfășurării misiunilor de audit, aprobat prin HCC nr.45 din 30.11.2016

PLANUL GENERAL DE AUDIT

DP 2

ISSAI: ISSAI 4000.137;

Subiectul auditat			
Perioada auditată			
Scopul documentului	analizarea și evaluarea rezultatelor tuturor procedurilor efectuate la etapa de planificare.		
Întocmit de către/data		Revizuit de către/data	
Șeful echipei	Semnătura	Responsabilul de audit	Semnătura
Numele, prenumele, funcția		Numele, prenumele, funcția	

Partea A:

"Identificarea riscurilor din cunoașterea subiectului auditat" DP2.1 "Evaluarea riscurilor de neconformitate" DP2.2 "Materialitatea calitativă" DP2.3

Partea B: "Programul de audit" DP 2.4

Nr.	Riscurile semnificative de neconformitate	Probe de audit necesare	Sursa Probelor de audit	Procedurile de audit planificate	Argumentarea dimensiunii eșantionului

Partea C: Alocarea resurselor umane și de timp pentru etapa de executare DP 2.5

Activități realizate la etapele auditului	Responsabil	Data inițierii	Data finalizării	Zile/om planificate	Zile/om realizate

Procedura de elaborare și aprobare a PGA implică analiza și evaluarea critică a rezultatelor tuturor procedurilor efectuate la etapa de planificare. Astfel, pentru a trece la completarea PGA, șeful echipei de audit trebuie să se asigure că a luat totul în considerare, că toate riscurile de neconformitate au fost identificate și abordate și corespund așteptărilor conducerii Curții de Conturi. La această etapă este necesară implicarea responsabilului de audit și suportul membrului Curții de Conturi care coordonează activitatea subdiviziunii de audit, precum și /sau din partea celorlalți membri ai Curții de Conturi.

Pentru a asigura înțelegerea reciprocă asupra procedurilor efectuate la etapa de planificare, responsabilul de audit va organiza o *ședință de lucru cu echipa de audit*, cu participarea membrului Curții de Conturi coordonator.

În cadrul ședinței, vor fi abordate următoarele aspecte:

- documentarea calitativă și consecventă a muncii efectuate de auditori; ajustările/dezvoltările necesare la formularele etapei de planificare;
- suficiența resurselor umane și de timp pentru realizarea activităților planificate; necesitatea suplinderii echipei de audit sau extinderii termenului de realizare a misiunii de audit;
- acceptarea și aprobarea PGA.

Dacă în cadrul ședinței vor exista aspecte problematice care necesită o clarificare suplimentară sau diferențe de opinie, responsabilul de audit poate invita reprezentanții altor subdiviziuni structurale (de ex: metodologia/juridică etc.).

Aspectele discutate vor fi documentate prin întocmirea *Procesului-verbal privind comunicarea și aprobarea Planului general de audit*. Modelul Procesului-verbal este prezentat în **Anexa nr. 6** la prezentul Ghid. *Scopul acestei ședințe este de acceptarea și de a asigura aprobarea Planului general*

de audit, precum și a documenta procedurile de control aplicate de către responsabilul de audit și șeful echipei de audit.

IV. EXECUTAREA MISIUNII DE AUDIT

4.1. Suficiența și caracterul adecvat al probelor de audit

Etapă de executare a misiunii de audit presupune efectuarea procedurilor de audit ca răspuns la riscurile semnificative de neconformitate incluse în Planul general de audit. Auditorii determină și aplică procedurile de audit necesare pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate formulării unei concluzii referitoare la conformitatea subiectului cu criteriile stabilite.

Este esențial ca probele de audit acumulate la această etapă să satisfacă, prin cantitatea și calitatea lor, nivelul de asigurare oferit de Curtea de Conturi. *Curtea de Conturi, în misiunile de audit al conformității, oferă o asigurare limitată²⁴.*

Pentru a se convinge de suficiența cantitativă a probelor de audit, auditorii vor ține cont de următorii factori:

- semnificația unei potențiale neconformități și probabilitatea ca aceasta va avea un efect semnificativ asupra subiectului auditat;
- rezultatele procedurilor de audit efectuate;
- credibilitatea informațiilor disponibile echipei de audit;
- puterea de convingere a probelor acumulate;
- eficacitatea răspunsurilor entității pentru abordarea riscului de neconformitate;
- experiența acumulată de auditori în misiunile anterioare, care conțineau neconformități similare.

Deși pot exista excepții, *pot fi considerate de o încredere mai mare, probele de audit*, atunci când sunt:

- obținute din surse independente din afara entității (de exemplu, confirmarea primită de la o terță parte), spre deosebire de situația când sunt generate de mediul intern al entității vizate;
- supuse unor controale corelate eficient, dacă sunt generate de mediul intern al entității vizate;
- obținute direct de către auditor (de exemplu, observarea aplicării unui control);
- în formă tipărită sau electronică;
- furnizate în documente originale, mai degrabă decât fotocopii.

4.2. Tehnici de colectare a probelor

ISSAI 4000.158 prevede că auditorul trebuie să selecteze o combinație de tehnici de audit pentru a putea formula o concluzie cu nivelul de asigurare ales.

Probele de audit pot fi obținute prin aplicarea unei varietăți de tehnici. Tehnicile utilizate de colectare a probelor, în mod obișnuit, sunt **testarea controalelor** și **procedurile de fond** (testarea detaliilor și procedurile analitice).

²⁴ Acest fapt presupune că probele acumulate de auditori vor fi raționale și vor oferi utilizatorilor un nivel de asigurare semnificativ, însă amploarea procedurilor de audit va fi mai restrânsă, având în vedere că și cantitatea probelor de audit acumulate va fi mult mai mică, în comparație cu lucrul necesar pentru asigurarea rezonabilă

Auditorul trebuie să aplice raționamentul său profesional cu privire la metoda (sau o combinație a acestora) aplicată pentru obținerea probelor de audit adecvate și de încredere. În acest context, trebuie luați în considerare următorii factori: nivelul de asigurare oferit, resursele alocate, așteptările părților interesate.

4.2.1. Testarea controalelor

Testarea controalelor implică testarea controalelor-cheie pe care conducerea le-a pus în aplicare pentru a reduce riscul de neconformitate.

Obiectivul testării controalelor este de a evalua dacă controalele-cheie au funcționat eficient și continuu în perioada analizată.

Pentru testarea eficacității controlului-cheie selectat, auditorii trebuie să facă următorii pași.

1. Să determine ce dimensiune va avea eșantionul, în funcție de cât de frecvent are loc controlul.

<i>Frecvența controlului-cheie aplicat</i>	<i>Numărul de elemente testate (indicativ)</i>
Anual	1
Trimestrial	2
Lunar	3
Zilnic	10
De câteva ori pe zi	15

2. Să aplice tehnicile planificate.

Caracterul tehnicilor aplicate de auditor pentru a evalua eficiența controalelor-cheie va depinde de caracterul acestor controale/activități de control. Totodată, nu este suficient să se facă doar un singur tip de test pentru a proba eficacitatea controlului-cheie. Auditorul poate utiliza o combinație de teste pentru ca să obțină probe de audit cu privire la:

- felul în care au fost aplicate activitățile de control pe parcursul perioadei supuse auditului;
- caracterul complet al activităților de control aplicate pe parcursul perioadei supuse auditului; și
- cum a fost aplicată această activitate de control.

La planificarea testelor privind eficacitatea controalelor-cheie, ar trebui să examinăm, de asemenea:

- ✓ dacă controlul-cheie/activitatea de control depinde de alte activități de control (activități de control indirecte), inclusiv separarea sarcinilor, și de activitățile de control TI generale;
- ✓ dacă răspunsul este da, atunci este necesar să se obțină probe de audit precum că activitățile de control indirecte sunt concepute și implementate în mod corespunzător și sunt eficiente. Probe cu privire la aceste activități de control pot fi obținute prin proceduri, precum observarea sau utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator.

Tehnici utilizate pentru testarea controalelor-cheie:

- ***observarea*** - implică examinarea unei proceduri efectuate de alții. Observarea furnizează dovezi de audit cu privire la performanța unei metode sau a unui sistem, dar este limitată la momentul în care are loc prin faptul că actul de a fi observat poate afecta modul în care procedura este efectuată (*cei ce sunt responsabili de efectuarea unei activități de control, o pot face diferit atunci când știu că sunt urmăriți de cineva*).

Exemple de observații: examinarea modului în care se verifică eligibilitatea unui beneficiar sau cum are loc reconcilierea unor informații din registre cu cele din sistemul informațional;

- **examinarea înregistrărilor sau documentelor** (fie interne sau externe, fie sub formă tipărită sau electronică, fie printr-o examinare fizică). Auditorul ia în considerare fiabilitatea oricăror documente inspectate și rămâne conștient de riscul de fraudă și de posibilitatea ca documentele examinate să nu fie autentice.

Exemple: examinarea dosarelor de caz/documentelor relevante pentru a determina dacă beneficiarii îndeplinesc cerințele de eligibilitate stabilite.

- **interviewarea/chestionarea** - discuți cu persoane relevante, atât în interiorul, cât și în afara entității auditate, documentare corespunzător, care sunt desfășurate pentru obținerea de informații, fiind utilizate ca probe de audit. În majoritatea cazurilor, interviurile și chestionarele nu sunt probe suficiente și adecvate, fiind completate cu alte proceduri de audit, de exemplu: *cu observarea*, atunci când se observă procesele în curs de desfășurare, iar auditorii pot întreba cu privire la modul în care legislația relevantă, inclusiv modificările și actualizările, este identificată și interpretată; sau cu revizuirea documentelor adunate de la entitatea auditată și alte surse.

3. Să evalueze dacă controlul a funcționat așa cum era de așteptat de fiecare dată sau dacă au existat abateri de la funcționalitatea corespunzătoare a acestui control.

Obiectivul testării este de a verifica dacă controlul-cheie funcționează corespunzător. Aceasta înseamnă că o activitate de control de detectare stabilește abateri/neconformități, iar apoi se iau măsuri de corectare și monitorizare, iar o activitate de control de prevenire este menită să prevină abaterile/neconformitățile, cu măsuri ulterioare de monitorizare, pentru a asigura că acestea nu vor mai apărea.

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/neconformității.** 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;
- **posibilitatea activităților de control de compensare.** Echipa de audit putea să identifice 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 unor cheltuieli la un anumit nivel de supraveghere, dar apoi să constate că toate aceste cheltuieli „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.

Considerațiuni despre Activitățile de control TI

Atunci când este testată eficacitatea activităților de control la nivel de aplicații TI, ar trebui să fie testată 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, se planifică efectuarea de teste pentru a determina dacă activitatea de control continuă să funcționeze eficace. Astfel de teste ar putea include determinarea faptului dacă:

- ✓ 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;
- ✓ sunt eficace alte activități de control generale relevante.

Evaluarea generală a rezultatelor testelor privind activitățile de control

Echipa de audit trebuie să evalueze dacă testele efectuate au oferit o bază rezonabilă pentru concluziile referitoare la eficacitatea activității de control testate și pentru obținerea probelor de audit suficiente.

Atunci când echipa de audit înțelege că nu se poate baza doar pe testarea activităților de control, aceasta trebuie să revizuiască presupunerile făcute la etapa de planificare și să ajusteze Programul de audit, precum și să decidă efectuarea unor proceduri de fond suplimentare sau identificarea și testarea unor activități de control de compensare.

4.2.2. Proceduri de fond

Procedurile de fond includ teste de detalii și proceduri analitice.

În cazul majorității misiunilor de raportare directă, auditorii efectuează teste de fond, deoarece la etapa de planificare, în timp ce identifică riscurile, ei stabilesc că în cadrul entității nu există controale interne sau acestea sunt foarte limitate.

Testele de detalii, de regulă, implică:

<i>Calcularea/estimarea</i>	Calcularea prejudiciilor, granturilor sau altor plăți (în funcție de subiectul auditat)
<i>Analiza</i> (cu excepția revizuirii analitice)	Analiza constatărilor muncii de către auditorii interni și alți auditori; Analiza temeiului legal, angajamentelor legale și bugetare, eligibilității procedurilor de licitație??
<i>Re-efectuarea</i>	Recalcularea tranzacțiilor deja inspectate/auditare
<i>Inspectarea</i>	Inspectarea, examinarea, verificarea, revizuirea, cercetarea : <ul style="list-style-type: none"> • bunurilor fizice; • contractelor; • creanțelor; • rapoartelor de control ex-ante și ex-post; • rapoartelor de audit (interne și externe); • rapoartelor de monitorizare;

	<ul style="list-style-type: none"> documentelor justificative, de exemplu, facturi, documente de achiziție publică, fotografii, evidențe ale beneficiarilor
<i>Cererea și confirmarea</i>	<ul style="list-style-type: none"> Intervievarea conducerii și a personalului entității auditate; Confirmarea soldurilor creanțelor: comunicarea directă a auditorului cu terții (debitorii entității) pentru a solicita confirmarea directă a sumelor restante
<i>Observarea</i>	Verificări la fața locului

Procedurile analitice presupun obținerea de informații din diverse surse pentru a determina ceea ce se așteaptă; compararea situației reale cu acea așteptare; investigarea motivelor oricăror discrepanțe apărute și evaluarea rezultatelor. Probele de audit pot fi obținute fie prin compararea datelor, investigarea fluctuațiilor sau identificarea relațiilor care par inconsecvente cu ceea ce era de așteptat, fie în baza datelor istorice, fie datorită experienței auditorului. Tehnicile de analiză de regresie sau alte metode matematice pot ajuta auditorii să compare rezultatele reale cu cele așteptate.

4.3. Ierarhia fiabilității tipurilor de probe

Auditorul poate lua în considerare nivelul de fiabilitate a probelor ca o orientare generală și acesta poate varia de la o entitate la alta.

Nivelul de fiabilitate	Tipuri de dovezi
înalt	Examinarea fizică Re-efectuarea
mediu	Documentarea Confirmarea Proceduri analitice
scăzut	Intervievarea conducerii și a personalului entității Observația

Notă: În unele situații, auditorul poate vedea confirmările ca o sursă de dovezi extrem de fiabile, atunci când o parte terță independentă este calificată să răspundă la cererea auditorului. Deci, nivelul de fiabilitate este supus unui număr de excepții, având în vedere contextul auditului.

Următorul tabel prezintă corelația dintre tipurile de probe și procedurile de audit relevante:

Tipuri de probe	Proceduri de colectare a dovezilor
Calculul auditorului	Recalcularea de către auditor
Observație fizică, inspecție	Observarea și examinarea de către auditor
Declarații ale părților independente	Confirmare printr-o scrisoare
Declarații ale personalului entității	Chestionarea/intervievarea verbală și reprezentări scrise
Documente întocmite de părțile independente	Examinarea documentelor
Documente întocmite de entitatea auditată	
Relații de date	Scanare Proceduri analitice

Notă: Scanarea este modul în care auditorii își exercită supravegherea generală la elementele sau evenimentele neobișnuite din documentația entității auditate. În general, scanarea este o abordare de „a ține ochii deschiși”, de a căuta ceva neobișnuit. Auditorii trebuie să ia în considerare faptul că

procedura de scanare, în general, nu produce ea însăși o probă directă, dar poate ajuta auditorul să identifice problemele privitor la care trebuie să obțină probe.

4.4. Determinarea mărimii eșantionului

ISSAI 4000.172 prevede că auditorul trebuie să utilizeze eșantionarea de audit, acolo unde este cazul, pentru a furniza un număr suficient de elemente pentru a formula concluzii despre populația din care este selectat eșantionul. Atunci când proiectează un eșantion de audit, auditorul trebuie să ia în considerare scopul procedurii de audit și caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul.

Eșantionarea de audit este definită ca aplicarea procedurilor de audit la mai puțin de 100% din elementele unei populații relevante pentru audit. Un eșantion poate fi cantitativ sau calitativ, în funcție de sfera auditului și de necesitatea de informații pentru a analiza subiectul din mai multe unghiuri.

În cadrul Curții de Conturi se aplică *eșantionarea nestatistică*, prin selectarea elementelor întâmplătoare, ce presupune selectarea eșantionului fără a respecta o oarecare tehnică structurată. *Auditorii se vor concentra pe testarea doar a riscurilor semnificative de neconformitate, adică cele care produc un impact major asupra subiectului auditat.* Respectiv, în aceste domenii cu risc semnificativ, auditorii vor identifica populația și vor selecta elementele pentru testare.

Alegerea elementelor din populație este o chestiune de raționament profesional, care depinde de următorii factori:

- nivelul de asigurare limitat oferit de Curtea de Conturi (care implică eșantioane mici și proceduri de audit mai puține);
- natura riscurilor semnificative de neconformitate selectate;
- tehnicile de audit selectate pentru testarea riscurilor,
- mărimea populației.

De asemenea, conform bunelor practici, experții recomandă, pentru testarea unui risc semnificativ, utilizarea unei cote **de până la 15%** din populația care definește riscul dat.

Notă: *dacă populația conține puține elemente, atunci auditorii pot selecta 100% de elemente.*

Deși alegerea dimensiunii eșantionului este o chestiune de raționament profesional, auditorii trebuie să-l documenteze detaliat în secțiunea Programului de audit DP 2.4.

Exemplele oferite pot fi luate în considerare la selectarea eșantionului:

- ✓ **ponderea elementelor selectate din populație:** *de ex., sunt selectați 10 beneficiari, valoare mijloacelor financiare utilizate de aceștia alcătuiește 50 % din valoarea totală a populației auditate sau pot fi selectate contractele de achiziții cu cele mai mari valori;*
- ✓ **ce țin de natura riscului de neconformitate :** *de ex., riscul semnificativ privind neținerea informației privind componența activelor transmise în capitalul social al IS. Din populația ce constituie 1.200 de IS, vor fi selectate IS care: au fost lichidate/reorganizate; au ajustat în ultimul an valoarea capitalului social; la care, în ultimii 3 ani, s-au schimbat cel mai des administratorii;*
- ✓ **tehnicile de audit selectate pentru testarea riscurilor:** *de ex., procedurile analitice vor include testarea întregii populații, iar examinarea fizică a unor elemente permite auditorilor selectarea*

unor elemente la întâmplare. Auditorul decide de sine stătător câte elemente vor fi testate, ținând cont de nivelul de asigurare limitată oferit.

4.5. Recomandări privind modul de documentare a procedurilor de audit efectuate.

În conformitate cu pct. 42 din ISSAI 100 și pct. 48 din ISSAI 400, documentația de audit trebuie să fie suficient de detaliată, astfel încât să permită unui auditor care nu a participat la audit să înțeleagă programul și dimensiunea procedurilor de audit și a rezultatelor acestora, probele care susțin concluziile și recomandările auditorului, precum și înregistrarea tuturor argumentelor și motivațiilor cu privire la aspectele semnificative ale auditului, care au fost exprimate prin exercitarea raționamentului profesional și a concluziilor corespunzătoare.

La etapa de executare, auditorii documentează lucrul efectuat prin întocmirea Documentului de lucru privind testarea riscurilor semnificative DE_ după formatul expus:

DOCUMENTUL DE LUCRU PRIVIND TESTAREA RISCURILOR SEMNIFICATIVE DE_
ISSAI 4000.179

Subiectul auditat			
Perioada auditată			
Domeniul de aplicare			
Obiectivul specific de audit			
Riscul semnificativ			
Testele de audit (referință la Programul de audit)			
Întocmit de către/data	Revizuit de către		
Numele, prenumele, funcția	Semnătura	Șeful echipei Responsabilul de audit, după caz	Semnătura

1. Constatarea: Criteriile de audit Condiția Cauza Efect	
2. Concluzie:	
3. Recomandarea:	

Notă: la întocmirea documentului de lucru auditorul va respecta normele de redactare a rapoartelor de audit ale Curții de Conturi aprobate²⁵.

Scopul documentului constă în documentarea muncii efectuate de auditor la etapa de executare pentru testarea riscului semnificativ.

Important! Dacă se vor testa mai multe riscuri semnificative (aferente unui obiectiv specific de audit), atunci în DL auditorul va descrie separat pentru fiecare risc semnificativ: testele efectuate și constatate, concluzia și recomandarea.

Riscul semnificativ: Auditorii vor prelua riscul semnificativ, inclusiv numărul acestuia din DP Programul de audit.

²⁵ Subcapitolul 3.1 din Norme metodologice privind structura, conținutul și formatul rapoartelor de audit ale Curții de Conturi, aprobate prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 13 din 25 martie 2020

Testele de audit: auditorii vor descrie procedurile de audit și eșantionul selectat pentru testarea riscului semnificativ, acestea fiind corelate cu DP Programul de audit. Notă: În cazul constatării unor neconformități, abateri care au legătură tangențială cu riscul testat, auditorii vor documenta lucrul efectuat, acestea regăsindu-se în constatări și concluzii.

Constatarea: Se vor descrie în mod obligatoriu 4 elemente ale constatării

➤ **Criteriile de audit** – regulile sau reglementările care guvernează o entitate, evenimentele sau situațiile particulare utilizate pentru a determina răspunsul la risc; adică dacă este conform sau nu.

➤ **Condiția** se referă la situația existentă, identificată și documentată în timpul auditului: Ce a constatat auditorul în cadrul auditului, situația existentă în entitate, dacă sunt abateri de la criteriile stabilite și rezultatele colectării probelor folosind diferite metode, tehnici și proceduri. Probele sunt legate de criterii. Auditorul analizează diferența dintre criterii (ce ar trebui să fie) și condiție (ce este acolo), evaluând probele în raport cu criteriile. Adesea, există mai multe probe care formează o constatare.

➤ **Cauza** este motivul diferenței dintre condiție și criteriu. Din momentul identificării unor neconformități, auditorii vor comunica cu persoanele desemnate responsabile din cadrul entității auditate, pentru a afla cauza producerii neconformității. De regulă, auditorii folosesc solicitarea de explicații în scris pentru a proba cauza enunțată de entitate. Comunicarea cu responsabilii și identificarea cauzei sunt importante, deoarece vor sta la baza recomandărilor de audit.

Neregula poate fi cauzată de una sau de o combinație următoarelor tipuri de cauze: accidentale; intenționate; datorate: complexității reglementărilor aplicabile, cunoștințelor inadecvate sau aplicării necorespunzătoare a reglementărilor, proiectării slabe a sistemelor de supraveghere și control, nerespectării structurilor și procedurilor specificate, eșecului controalelor cheie ale sistemelor de supraveghere și control.

Auditorii trebuie să analizeze **cauzele generatoare de neconformități**. Pentru identificarea cauzei fundamentale metodologia de audit prevede 2 metode de analiză a cauzei:

1. Tehnica celor 5 "De ce?" și
2. Tehnica pentru identificarea cauzei: diagrama Ishikawa (cauză-efect sau "os de pește").

Aceste metode oferă posibilitatea analizei sistemice a problemei, ajută auditorul să stabilească cauza fundamentală și să ofere acțiuni eficiente de remediere. Aplicarea acestor tehnici de analiză sistemică se efectuează atunci când răspunsul oferit de entitate nu este credibil și nu redresează deficiențele constatate.

- **Tehnica celor 5 „De ce”**

Această metodă constă în a pune de 5 ori la rând întrebarea „De ce?,” pentru a ajunge la cauza principală. Pe baza analizei, se ajunge la o concluzie asupra riscului particular, fie că este conform fie neconform. Recomandările adecvate și aplicabile sunt cel mai adesea țintite spre cauza fundamentală identificată. Dacă cauza nu poate fi identificată, această recomandare nu va oferi nici o valoare adăugată entității pentru a remedia anumite neconformități.

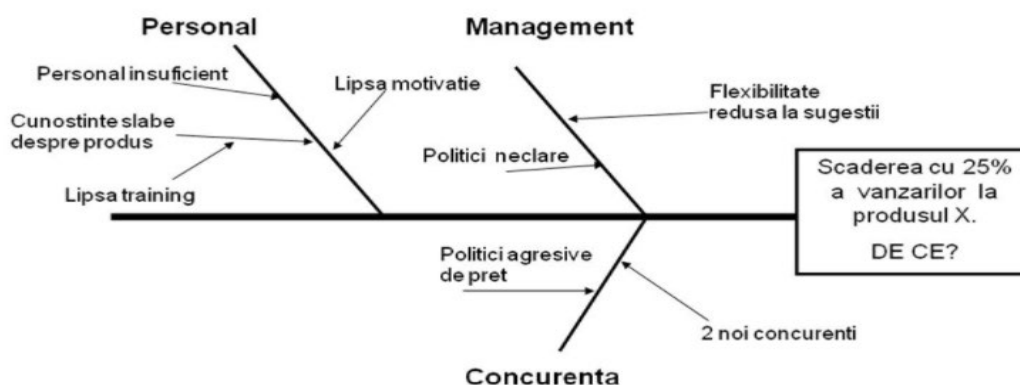
Neconformitatea:	<i>Utilizarea mijloacelor bugetare contrar destinației planificate</i>
Analiza cauzei fundamentale:	Nu erau planificate mijloace financiare la acest articol de cheltuieli

1. De ce?	De ce nu erau planificate mijloace la acest articol?
	Deoarece nu se cunoșteau inițial toate necesitățile reale și cum vor fi repartizate mijloacele bugetare.
2. De ce?	De ce nu se cunoșteau toate necesitățile reale și cum trebuiau fi repartizate mijloacele bugetare?
	Deoarece nu sa solicitat prezentarea tuturor necesităților.
3. De ce?	De ce nu s-a solicitat prezentarea tuturor necesităților?
	Deoarece nu cunoșteam în detaliu cum se desfășoară această procedură.
4. De ce?	De ce nu cunoașteți cum să desfășoare procedura?
	Deoarece sunt angajat nou, iar în cadrul entității nu este elaborată și aprobată procedura de planificare a mijloacelor bugetare.
5. De ce?	De ce în cadrul entității nu este elaborată și aprobată procedura de planificare a mijloacelor bugetare?
	Deoarece acțiunea nu a fost stabilită ca obiectiv pentru Direcția X.
Cauza fundamentală	<i>Lipsa actelor interne ce reglementează procedura de planificare, executare și raportare a mijloacelor bugetare</i>
Recomandare:	Entitatea, până la inițierea procesului de planificare bugetară, să elaboreze și să aprobe Regulamentul de planificare, executare și raportare a mijloacelor bugetare.

- Tehnica pentru identificarea cauzei: diagrama Ishikawa (cauză-efect sau „os de pește”)

Această metodă se aplică la analiza problemelor complexe care par a avea mai multe cauze interdependente. Mai multe detalii privind aplicarea acestei tehnici sunt expuse în **Anexa nr. 7** la prezentul Ghid.

Figura 1: Diagrama os de pește – Structură.



➤ **Efectul** este consecința neconformității. Efectul indică gravitatea situației întâlnite și determină intensitatea acțiunii corective. Care este efectul sau consecința nerespectării sau abaterii în ceea ce privește pierderea sau alte daune aduse entității?

Concluzie: este răspunsul auditului la riscul testat, bazat pe probe, care clarifică succint dacă activitatea/procedura verificată este sau nu conformă criteriilor aplicabile.

Recomandarea ar trebui să rezulte din cauza principală a neconformității determinate. Este posibil ca nu toate constatările să aibă recomandări. Atunci când se sugerează o recomandare, este o bună

practică să se discute cu entitatea logica și probabilitatea implementării acesteia. Acest lucru va spori perspectivele de implementare a recomandării. Aspectele practice privind elaborarea recomandărilor de audit sunt descrise în paragraful 4.6.

Anexe la DE: Toate testările vor fi fundamentate cu probe suficiente și adecvate și vor fi însoțite de documentația necesară. De asemenea, vor fi documentate deciziile luate de auditor, aplicarea raționamentului profesional și procesul de luare a deciziilor. Lucrările efectuate și analiza datelor sau informațiilor adunate pentru formularea concluziei trebuie, de asemenea, să fie documentate corespunzător. Acest lucru va ajuta auditorii să formeze conform dosarele de audit, precum și va facilita munca revizorilor.

4.6. Aspecte practice privind elaborarea recomandărilor de audit

ISSAI 100 face mențiuni asupra faptului că în raportul de audit trebuie incluse doar recomandări constructive, care prevăd acțiuni viitoare pentru remedierea deficiențelor constatate.

4.6.1. Cerințe la formularea recomandărilor de audit

Pentru a ne conforma la cerințele standardelor internaționale, și a ajuta auditorii în formularea recomandărilor, în actele normativ-metodologice interne au fost prevăzute cerințe pentru elaborarea recomandărilor calitative.

*Normele metodologice privind structura, conținutul și formatul rapoartelor de audit ale Curții de Conturi*²⁶, prevăd criteriile minime la scrierea recomandărilor de audit. Astfel, recomandările trebuie să fie:

- direcționate spre soluționarea, eliminarea sau corectarea cauzei problemelor identificate. Pentru fiecare recomandare trebuie să se regăsească în Raport constatatarea aferentă;
- specifice și orientate spre acțiune;
- adresate părții corespunzătoare;
- practice, cost-eficiente și măsurabile;
- prezentate cu o perioadă de timp preconizată.

De asemenea, la scrierea recomandărilor, se va ține cont de:

- Ce trebuie de făcut (cu referire la cauze)?
- De ce (cu referire la efecte)?
- Pe ce să ne axăm?
- Unde și când trebuie de efectuat? Până când trebuie realizate aceste activități?
- Cum trebuie acestea realizate?
- Cine este responsabil?

În continuare sunt explicate cerințele la formularea recomandărilor:

- **direcționate spre soluționarea, eliminarea sau corectarea cauzei problemelor identificate:** acesta înseamnă că recomandarea trebuie să fie în legătură directă cu cauza și, dacă există o soluție pentru problemele identificate, auditorul o va propune;

²⁶ Pct. 4.4.5 din 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

- **specifice și orientate spre acțiune:** recomandările trebuie să fie constructive și să se axeze pe identificarea unor măsuri care vor corecta aspectele negative identificate;
- **practice:** recomandările trebuie să fie realizabile, iar implementarea acestora să corespundă cadrului legal;
- **cost-eficiente;** să fie posibil de implementat fără resurse suplimentare;
- **măsurabile:** recomandările trebuie formulate în așa mod încât impactul produs de la implementarea lor să poată fi monitorizat;
- **adresate părții corespunzătoare:** să fie adresate entităților cu responsabilitatea și competența pentru implementarea acestora;
- **prezentate cu o perioadă de timp preconizată.** Includerea unei perioade de implementare realistă va ajuta autoritățile la stabilirea activităților prioritare pentru redresarea situației.

4.6.2. Pași de urmat pentru formularea recomandărilor

Următorii pași vor ajuta auditorii în formularea unor recomandări de audit calitative.

<i>Pasul 1</i>	<i>Definim problema – sub forma unei întrebări</i>
<i>Pasul 2</i>	<i>Identificăm posibilele cauze ale problemei</i>
<i>Pasul 3</i>	<i>Evaluăm cauzele majore</i>
<i>Pasul 4</i>	<i>Comunicăm cu entitatea asupra cauzei neconformității identificate și acțiunilor de remediere a acesteia</i>
<i>Pasul 5</i>	<i>Formulăm recomandarea de audit de comun cu entitatea auditată și atunci când este posibil, convenim asupra unui Plan de acțiuni</i>
<i>Pasul 6</i>	<i>Evaluăm recomandarea conform criteriilor minime stabilite</i>

Exemplu practic: În anul 2019, Grupul de lucru a admis divizarea neregulamentară a achizițiilor lucrărilor de reparații prin încheierea 10 contracte de achiziții de valoare mică în sumă de X mil. lei, în scopul aplicării unei alte proceduri de achiziție publică decât procedura legală publică.

Pasul 1. Definim problema – sub forma unei întrebări

De ce s-a admis divizarea achizițiilor de produse petroliere și a lucrărilor de reparații?

Concomitent stabilim periodicitatea survenirii neconformității: este neconformitatea sistemică sau nesistemică? În cazul nostru problema este sistemică deoarece autoritatea contractantă a încheiat 10 contracte de mică valoare.

Pasul 2. Identificăm posibilele cauze ale problemei

- Interesele ascunse ale „autorităților contractante” care nu sunt legate de intenția de a obține cea mai bună ofertă și de a asigura transparența achizițiilor.
- GL nu deține experiență în domeniul achizițiilor publice?
- În componența GL nu este inclus un membru, care să evalueze corectitudinea juridică a activității grupului de lucru în domeniul achizițiilor publice.
- Procesul de achiziții publice nu a fost supus evaluării în ultimii 3 ani de către subdiviziunea de audit intern din cadrul entității publice ierarhic superioare.
- Controlul ex-post insuficient din partea autorităților cu funcții de control.

Pasul 3. Evaluăm cauzele majore, în scopul axării asupra celei mai probabile.

Dat fiind că interesele ascunse ale autorităților contractante reprezintă un indicator de risc de fraudă, acest fapt trebuie abordat separat, conform procedurilor stabilite de Regulamentul intern al CCRM privind evaluarea riscului de fraudă, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 08 din 21 martie 2016.

Astfel ne axăm atenția pe următoarea cauză: în componența GL nu este inclus un membru care să evalueze corectitudinea juridică a activității grupului de lucru în domeniul achizițiilor publice.

Analizăm relația cauză-efect care stă la baza problemei, folosind tehnica celor 5 "De ce?":

- ***De ce în componența GL nu este inclus un membru, care să evalueze corectitudinea juridică a activității grupului de lucru în domeniul achizițiilor publice?***
- *Răspuns: GL nu a știut că poate fi inclus un jurist*
- ***De ce GL nu a știut acest fapt ?***
- *Răspuns: deoarece nu are experiență în achiziții publice*
- ***De ce nu are experiență în achiziții publice?***
- *Răspuns: membrii GL nu sunt persoane certificate în acest domeniu și nu au fost instruiți în domeniul?*
- ***De ce membrii GL nu au beneficiat de instruire?***
- *Răspuns: membrii GL erau ocupați cu realizarea activităților de serviciu și nu aveau timp pentru autoinstruire.*

Așadar, cauza majoră este că GL nu este format din personal calificat în domeniul achizițiilor publice.

Pasul 4. Comunicăm cu entitatea asupra cauzei neconformității identificate și acțiunilor de remediere a acesteia

După cum sa menționat în paragrafele anterioare, auditorii trebuie să identifice cauzele neconformităților comunicând cu persoanele responsabile din cadrul entității/entităților auditate. În cadrul discuțiilor se analizează de comun cu entitatea dacă acțiunile propuse vor înlătura cauzele neregulilor, precum și asupra resurselor (de timp, personal, mijloace financiare) implicate în remedierea problemelor constatate.

Pentru a proba comunicarea/discuțiilor purtate cu entitatea, auditorii trebuie să consemneze răspunsurile oferite **într-un proces-verbal**, semnat atât de auditori, cât și de persoanele responsabile din cadrul entității. De asemenea, se practică solicitarea **explicațiilor în scris** de la persoanele responsabile referitor la cauzele neconformităților identificate, acțiunile și resursele estimate pentru remedierea problemelor identificate.

Indiferent de metoda utilizată de către auditori, această comunicare trebuie documentată și anexată la dosarul de audit.

Continuăm cu exemplul practic: ca urmare a discuțiilor purtate, entitatea a identificat o altă cauză: „Grupul de lucru nu deține experiență în domeniul achizițiilor publice”. În această situație, cauza majoră identificată de entitate poate fi abordată prin prisma cauzei identificate de echipa de audit: „Grupul de lucru nu este format din personal calificat în domeniul achizițiilor publice”.

Astfel, constatarea de audit va avea următorul conținut:

Deși art. 76 din Legea nr.131/22015 privind achizițiile publice interzice autorităților contractante să divizeze achiziția prin încheierea de contracte de achiziții publice separate, în scopul aplicării unei alte proceduri de achiziție publică, Grupul de lucru al Ministerului X a admis divizarea achizițiilor lucrărilor de reparații prin încheierea a 10 contracte de achiziții de valoare mică în sumă de X mil. lei. Acest fapt afectează transparența

achizițiilor publice, asigurarea concurenței și combaterea practicilor anticoncurențiale în domeniul achizițiilor publice.
 Neregulă a fost cauzată de faptul că în componența GL nu sunt incluși specialiști calificați în domeniul achizițiilor publice.

Pasul 5. Formulăm recomandarea de audit de comun cu entitatea auditată și atunci când este posibil, convenim asupra unui Plan de acțiuni

Ca urmare a discuțiilor purtate, convenim cu entitatea asupra măsurilor de remediere a deficiențelor constatate. În funcție de complexitatea misiunii de audit, atunci când este posibil, convenim asupra unui Plan de acțiuni, care va descrie constatarea și recomandarea de audit, măsurile concrete ce urmează a fi întreprinse pentru remedierea neconformităților stabilite de audit, persoana/subdiviziunea responsabilă și termenul de implementare. Planul de acțiuni definitivat se va aproba de către conducerea entității. Prin acest document se va demonstra că conducerea a acceptat constatările și recomandările auditorului și că se înțelege cum trebuie remediată situația. *Planul de acțiuni aprobat se va anexa, după caz, la Raportul de audit.*

PLANUL DE ACȚIUNI

Constatarea de audit	Recomandările auditului	Măsurile/acțiunile concrete care urmează a fi întreprinse	Persoana responsabilă de implementare	Termenul de implementare
<i>Deși art. 76 din Legea nr.131/22015 privind achizițiile publice interzice autorităților contractante să divizeze achiziția prin încheierea de contracte de achiziții publice separate, în scopul aplicării unei alte proceduri de achiziție publică, Grupul de lucru al Ministerului X a admis divizarea achizițiilor lucrărilor de reparații prin încheierea a 10 contracte de achiziții de valoare mică în sumă de X mil. lei. Acest fapt afectează transparența achizițiilor publice, asigurarea concurenței și combaterea practicilor anticoncurențiale în domeniul achizițiilor publice. Neregulă a fost cauzată de faptul că în componența GL nu sunt incluși specialiști calificați în domeniul achizițiilor publice.</i>	<i>Asigurați suplinirea componenței GL cu un jurist/specialist calificat, în atribuțiile căruia se vor regăsi consilierea GL în domeniul achizițiilor publice.</i>	<i>Includerea în componența GL a unui jurist/specialist calificat în achiziție, care va acorda suport GL în domeniul achizițiilor publice, precum și va informa membrii cu privire la modificările operate în cadrul legal.</i>	<i>Conducătorul entității</i>	<i>1 lună</i>

Pasul 6. Evaluăm recomandarea de audit conform criteriilor minime stabilite

Criteriile minime pentru evaluarea recomandării de audit	Recomandarea
A fost identificat destinatarul recomandării?	da
Este recomandarea orientată spre înlăturarea cauzei problemei?	da

Este recomandarea specifică și orientată spre acțiune?	da
Este recomandarea măsurabilă? Indicatorul de impact poate fi monitorizat?	da
Este alocat timp suficient pentru implementarea recomandării? (discutat și agreat cu entitatea)	da

V. RAPORTAREA MISIUNII DE AUDIT

5.1.Principii de raportare

Pentru a se asigura că raportul de audit este elaborat în conformitate cu standardele de calitate și este relevant pentru toți utilizatorii săi, acesta trebuie să respecte cele *cinci principii de raportare*. ISSAI 4000.202 prevede că auditorul trebuie să întocmească un raport de audit bazat pe principiile de completitudine, obiectivitate, promptitudine, acuratețe și contradicție.

Obiectivitate	cere auditorului să aplice raționamentul profesional și scepticismul profesional pentru a se asigura că raportul este corect din punct de vedere factic și că constatările și concluziile sunt prezentate într-o manieră relevantă, corectă și echilibrată.
Completitudine	cere auditorului să ia în considerare toate constatările relevante ale auditului înainte de a emite raportul. Relația dintre obiectivele, constatările și concluziile auditului trebuie să fie completă și clar enunțată.
Promptitudine	solicită auditorului să pregătească raportul în timp util atunci când constatările sunt aplicabile și relevante pentru utilizatorii vizați
Acuratețe	cere auditorului să verifice acuratețea faptelor cu entitatea auditată și să se asigure că constatările prezintă o imagine corectă și logică.
Contradicție	cere ca auditorul să încorporeze răspunsurile părții responsabile după caz și să ofere răspunsuri și evaluări ale răspunsurilor

5.2. Elementele raportului de audit

La elaborarea raportului de audit, auditorii se ghidează de Normele metodologice privind structura, conținutul și formatul rapoartelor de audit ale Curții de Conturi²⁷, cu modificările ulterioare, care definesc cerințele privind structura, regulile de tehnoredactare, precum și privind scrierea rapoartelor de audit public.

În continuare sunt explicate cerințele ISSAI 4000:210-217 privind elementele raportului de audit pentru angajamentul de raportare directă în corelare cu prevederile Normelor metodologice.

Cerințele ISSAI	Compartimente din Normele metodologice
-----------------	--

²⁷ Aprobate prin HCC nr. 91 din 12.12.2018

1. Titlu	Titlul raportului menționează pe scurt subiectul auditului într-un mod care poate fi înțeles clar de către cititori.	Titlul
2. Identificarea standardelor de audit aplicate si nivelul de asigurare	Auditorul declară în rapoartele sale de audit standardele pe care le-a urmat în efectuarea auditului respectiv. Într-o misiune de raportare directă, auditorul trebuie să ofere utilizatorilor gradul necesar de încredere cu referire la nivelul de asigurare, testele efectuate, precum și asupra suficienței și relevanței probelor de audit acumulate pentru constatările și concluziile formulate. De asemenea, auditorul explică criteriile de audit utilizate.	Capitolul III. Sfera și abordarea auditului
3. Sinteza	Sinteza va include un rezumat al muncii efectuate, care va ajuta utilizatorii vizați să înțeleagă concluzia auditorului. Prin urmare, sinteza trebuie să ofere cititorului o scurtă explicație a modului în care a fost efectuat auditul. Sinteza include informații despre subiectul auditat, explicând importanța acesteia. De asemenea, descrie scopul și obiectivele specifice de audit, abordarea auditului. Sunt descrise principalele constatări și concluzii ale auditului într-o formă rezumată, ușor de citit și de înțeles. Din aceasta, cititorul obține o imagine de ansamblu asupra problemelor critice ale subiectului. Sinteza include principalele recomandări ale auditului și o declarație care confirmă faptul că entitatea auditată a avut posibilitatea de a comenta raportul. Sinteza variază de obicei de la 2 până la 3 pagini, dar poate fi și mai scurtă, în funcție de specificul auditului.	Capitolul I. SINTEZA
4. Descrierea subiectului și a domeniului de aplicare	În raport este descris subiectul auditat. Raportul stabilește sfera auditului/ amploarea și limitele auditului. Include, de asemenea, perioada acoperită de audit.	Capitolul II. PREZENTAREA GENERALĂ
5. Criterii de audit	Criteriile pe baza cărora este evaluat subiectul trebuie expuse clar în raportul de audit.	
6. Explicarea și raționamentul procedurilor utilizate	Raportul trebuie să expună clar procedurile efectuate în vederea acumulării probelor de audit pentru a răspunde la întrebările de audit. Acest lucru va permite unui utilizator să citească și să urmărească raportul și să aibă încredere că concluziile făcute sunt corecte. Este important ca rezumatul metodologic să fie expus într-un mod obiectiv, care să permită utilizatorilor vizați să înțeleagă munca efectuată pentru formularea concluziei de audit. Cu toate acestea, rezumatul metodologic nu ar trebui să fie atât de succint încât să fie dificilă înțelegerea activității auditorilor, în special a modului în care au ajuns la o anumită concluzie.	Anexa la Capitolul III. SFERA ȘI ABORDAREA AUDITULUI
7. Constatări	Secțiunea constatări include descrierea de către auditor a probelor colectate în funcție de criteriile stabilite. Constatarea auditului este structurată pentru a ajuta cititorul să înțeleagă obiectivul specific de audit: de la analiza riscului până la concluzia asupra problemei (4 elemente ale constatării).	Capitolul IV. CONSTATĂRI

	Auditorul folosește documentele de lucru pentru a redacta constatările de audit. Dacă există o cantitate semnificativă de informații care să susțină constatările de audit, auditorul le poate include într-o anexă la raport	
8. Concluzii	Într-o misiune de raportare directă, auditorul oferă asigurare prin măsurarea subiectului în funcție de criteriile stabilite și formulează o concluzie de audit. Concluzia exprimă judecata auditorului conform căreia subiectul este sau nu conform criteriilor aplicabile. Concluzia poate fi exprimată sub formă de constatări și/sau de răspunsuri la obiectivele specifice de audit. Natura formulării poate fi influențată de mandatul Instituției Supreme de Audit (ISA) și de cadrul legal în care este efectuat auditul. ISSAI 4000.191 prevede că, auditorul va comunica concluzia într-un raport de audit.	Capitolul V. CONCLUZIA GENERALĂ
9. Răspunsuri de la entitatea auditată	Încorporarea răspunsurilor entității auditate la constatările auditului, face parte din principiul contradicției. Aceasta implică acordul asupra faptelor cu entitatea auditată pentru a ajuta la asigurarea faptului că constatările sunt complete, exacte și prezentate corect. De asemenea, implică, după caz, încorporarea dezacordului entității auditate. Verificarea în timp util a constatărilor creează baza pentru un raport solid și reduce timpul necesar pentru a conveni asupra raportului final cu entitatea auditată. Echipa trimite proiectul de raport, entității auditate pentru comentarii. În timpul fazei de realizare a auditului, echipa a discutat deja constatările individuale cu entitatea. Prin aceasta, entitatea a fost la curent cu evoluția auditului. Modalitatea de prezentare a constatărilor către entitatea auditată se poate baza pe formularele obișnuite ale ISA, de exemplu un proiect de raport. Persoana auditată este obligată să răspundă la proiectul de raport. Odată ce echipa primește comentariile de la entitate, auditorul analizează răspunsul pentru a se asigura că problemele valabile ridicate de auditat sunt luate în considerare la finalizarea raportului. Pe baza cadrului legal al ISA, auditorul poate publica raportul cu comentariile integral, sau într-un rezumat sau o versiune editată, sau să nu includă comentariile.	Capitolul IV. CONSTATĂRI
10. Recomandări	Raportul include, după caz, recomandări menite să aibă ca rezultat îmbunătățirea situației la entitatea auditată. Deși astfel de recomandări pot fi constructive pentru entitatea auditată, ele nu ar trebui să fie atât de detaliate încât obiectivitatea auditorului să fie afectată în auditurile viitoare. Dacă auditorul face o recomandare specifică și partea responsabilă nu o implementează, dar ia în considerare o altă opțiune, auditorul poate fi tentat, în auditurile ulterioare, să considere acest lucru ca neconformitate. În astfel de cazuri, soluția este de a determina dacă recomandările lasă loc entității să folosească orice mecanism pe care îl consideră potrivit în circumstanțele create pentru a atinge	Capitolul VI. Recomandări

	conformitatea. Este o bună practică de a discuta recomandările cu entitatea. Auditorul ar putea presupune că recomandarea sugerată este utilă pentru entitate, dar în timpul discuției, entitatea poate clarifica caracterul practic al implementării recomandării sau poate explica dificultățile de a face acest lucru. Pe baza discuției, auditorul poate modifica și finaliza formularea recomandărilor de audit	
--	--	--

VI. ORGANIZAREA DOSARUL DE AUDIT

6.1. Forma și conținutul dosarului de audit

Curtea de Conturi, prin procedurile sale a decis asupra reglementării structurii și modului de întocmire unificat a dosarelor de audit. Astfel, procesul de îndosariere și arhivare a documentației de audit este prezentat în *Regulamentul privind activitățile aferente desfășurării misiunilor de audit și Instrucțiunile privind executarea lucrărilor de secretariat în cadrul Curții de Conturi*.

După aprobarea raportului de audit de către CCRM, echipa de audit în termen de **20 zile lucrătoare** întocmesc dosarele de audit potrivit structurii și procedurilor descrise în reglementările interne, care ulterior sunt revizuite de către șeful echipei de audit și responsabilul de audit.

Dosarele de audit trebuie structurate de auditori, 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 misiunii de audit.

Dosarele de audit se organizează în ordinea cronologică și se indexează conform etapelor de audit, care facilitează clasarea și consultarea documentelor. Din punct de vedere structural, un dosar aferent misiunii de audit conține mai multe „volume” numerotate cu cifre.

Dosarul de audit trebuie să includă documentele de lucru întocmite pe parcursul misiunii de audit de la inițiere până la raportarea auditului, probele de audit acumulate, precum și comentariile entităților auditate, obținute înainte de aprobarea raportului final. De regulă acesta conține:

- materiale de audit (hotărârea Curții de Conturi, raportul de audit);
- materialele privind procedurile de control a calității (listele de verificare ale responsabilului de audit și șefului de echipă, echipelor de revizuire ”la fierbinte”, asistentului metodolog și juridic; nota de evaluare a calității raportului de audit și a activității membrilor echipei de audit etc.);
- documentele aferente inițierii misiunii de audit (declarațiile de independență, notele de comunicare privind competențele colective a membrilor echipei de audit dispoziția de audit, etc.);
- documentele etapei de planificare (Procese verbale cu privire la instructajul echipei de audit și inițierea misiunii de audit, Strategia de audit, Planul general de audit etc.);
- documentele de lucru etapei de executare, inclusiv probele de audit;
- documentele etapei de raportare (notele privind comunicarea constatărilor și recomandărilor preliminare entității auditate, procesul-verbal al ședinței de închidere a misiunii de audit, planul de acțiuni aprobat de către conducerea entității etc.).

VII. URMĂRIREA REZULTATELOR AUDITULUI. MISIUNE FOLLOW UP

ISSAI 4000.232 prevede că, auditorul va decide să urmărească concluziile și recomandările cu privire la cazurile de neconformitate în raportul de audit, atunci când este cazul.

Conform ISSAI 400:60, auditorii ar trebui să urmărească cazurile de neconformitate atunci când este cazul. Un proces de urmărire facilitează implementarea eficientă a acțiunilor corective și oferă feedback util entității auditate, utilizatorilor raportului de audit și auditorul (pentru planificarea viitoare a auditului). Necesitatea de a urmări cazurile de neconformitate raportate anterior vor varia în funcție de natura subiectului, a neconformității identificate și a particularităților/circumstanțelor auditului. La unele ISA, inclusiv Curți de Conturi, urmărirea poate include emiterea de rapoarte obligatorii din punct de vedere juridic sau al deciziilor judiciare. În auditurile efectuate în mod regulat, procedurile de urmărire pot face parte a evaluării riscurilor din anul următor.

7.1. Realizarea misiunii follow-up

Curtea de Conturi realizează *misiuni follow-up*²⁸, care constituie o activitate de verificare post-audit, desfășurată în scopul evaluării implementării recomandărilor înaintate de Curtea de Conturi, precum și a impactului obținut în urma implementării acestora.

Misiunile follow-up abordează recomandările din raportul de audit. Totodată auditorul poate extinde domeniul de aplicare pentru a include alte aspecte relevante în afara recomandărilor sale. Punctul cheie aici este de a determina dacă entitatea a respectat toate directivele necesare pentru a soluționa problemele identificate.

7.1.1. Când efectuăm o misiune follow-up?

Misiunea follow-up se planifică ulterior expirării termenului destinat pentru realizarea măsurilor dispuse în Hotărârea CCRM, în baza propunerilor parvenite de la subdiviziunile de audit (prin fișa de propuneri) și criteriilor de relevanță prevăzute de reglementările interne ale Curții de Conturi²⁹.

La selectarea misiunilor de follow-up, subdiviziunile de audit urmează să țină cont de faptul că misiunea va aborda încălcările grave, pe care entitatea auditată nu le-a soluționat adecvat și suficient, precum și de faptul că problemele au fost semnalate de Parlament, Guvern sau de societatea civilă.

Cum desfășurăm o misiune follow-up ?

Misiunile follow-up se planifică, se realizează și se raportează analogic misiunii de audit al conformității, doar cu unele particularități.

ETAPA DE PLANIFICARE

La acesta etapă auditorii vor întocmi 2 documente:

- A. **programul de audit**, care va indica procedurile de audit aplicate și eșantionul pentru a testa:
 - 1) modul de implementare a recomandărilor și
 - 2) impactul obținut ca urmare implementării recomandărilor de audit;
- B. **alocarea resursele umane și de timp**, care vor descrie activitățile de audit, auditorul responsabil și intervalul de timp planificat și efectiv utilizat pentru realizarea activităților de audit la toate etapele.

Pentru documentarea acestor activități auditorii utilizează formularele expuse în prezentul Ghid.

În cadrul misiunii follow-up, auditorul poate aplica testele de audit care au fost utilizate în timpul misiunii de audit inițiale. De asemenea, testările pot include revizuirii/evaluări interne pregătite de

²⁸ Noțiune din Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova nr.260 din 07.12.2017 (în continuare – Legea nr. 260 din 07.12.2017

²⁹ prevăzute în Regulamentul privind planificarea anuală și multianuală a activității de audit a Curții de Conturi, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 19 din 1 iunie 2020

entitatea auditată sau de alte părți. La planificarea testelor, auditorul trebuie să determine caracterul adecvat al procedurilor. Indiferent de forma și caracterul testelor, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a susține constatările și concluziile de audit.

ETAPA DE EXECUTARE

Rezultatele executării se documentează în *Documentul de lucru privind verificarea modului de implementare a recomandării de audit și a impactului obținut*, conform următorului format:

Titlul misiunii follow-up			
Entitatea auditată			
Recomandarea de audit			
Testele de audit (referință la Programul de audit)			
Întocmit de către/data		Revizuit de către	
Numele, prenumele, funcția	Semnătura	Numele, prenumele, funcția	Semnătura

<p>1. CONSTATAREA:</p> <p>În situația în care mai multe entități sunt responsabile de implementarea recomandării, constatarea va cuprinde secțiuni distincte pentru fiecare entitate în parte vizată.</p>	<p>1. Verificarea modului de implementare a recomandărilor:</p> <p>1.1. Neconformitatea consemnată în raportul de audit, prezentată succint cu expunerea celor 4 elemente și recomandarea formulată;</p> <p>1.2. Care este situația privind implementarea recomandărilor (care sunt acțiunile întreprinse de către entitate):</p> <ul style="list-style-type: none"> • implementate parțial, dacă entitatea prezintă informația, care confirmă că a întreprins toate acțiunile necesare pentru corectarea erorilor și remedierea deficiențelor consemnate în raportul de audit, însă din motive obiective, aceste acțiuni nu au fost finalizate până la data realizării misiunii de follow-up; • neimplementate, dacă entitatea nu a întreprins toate acțiunile necesare pentru corectarea erorilor și remedierea deficiențelor consemnate în raportul de audit; sau acțiunile întreprinse nu sunt adecvate; • nu sunt relevante, implementarea nu mai este posibilă ca urmare a unor modificări legislative, a schimbării cadrului de organizare și funcționare a entității; se constată că au intervenit situații obiective care conduc la imposibilitatea entității de a implementa recomandările. <p>1.3 Care este cauza implementării parțiale, neimplementării sau lipsei de relevanță a recomandărilor?</p> <p>2. Evaluarea impactului obținut în urma implementării recomandării Evaluarea impactului prin indicatori cantitativi și calitativi</p>
<p>2. CONCLUZIE:</p>	<p>Se prezintă situația per general privind recomandarea verificată</p>
<p>3. RECOMANDAREA:</p>	<p>Ce trebuie să îmbunătățească entitatea auditată, ca să fie asigurată implementarea integrală a recomandărilor? Recomandarea trebuie să fie corelată cu cauza.</p>

Notă: documentul de lucru se va completa pentru o recomandare distinctă. Dacă implementarea acesteia implică mai multe entități, auditorul va verifica la fiecare entitate modul de implementare și impactul obținut.

Cum verificăm modului de implementare a recomandărilor?

Auditorii urmează să ofere răspuns la 2 întrebări:

1. Care este situația privind implementarea recomandărilor și anume care sunt acțiunile întreprinse de către entitate?

2. Care este cauza implementării parțiale, neimplementării sau lipsei de relevanță a recomandărilor?

Pentru a evalua situația reală privind implementarea recomandărilor, auditorul va analiza informația existentă din Sistemul Informațional „AuditCCRM” deținut de Curtea de Conturi (dosarul electronic al misiunii aflate în regim de monitorizare), concomitent va solicita documente confirmative de la entitate/entitățile vizate privind acțiunile întreprinse în vederea implementării recomandărilor Curții de Conturi. De asemenea, se clarifică care sunt motivele neimplementării sau implementării incomplete a recomandărilor, precum și se examinează posibilitatea întreprinderii măsurilor suplimentare pentru asigurarea executării recomandărilor. Se poate întâmpla ca entitatea auditată să fi întreprins alte acțiuni pentru abordarea neconformităților, mai degrabă decât să implementeze recomandarea înaintată. Dacă intenția recomandării este atinsă cu succes prin aceste acțiuni, problema ar trebui considerată rezolvată.

Dacă se va depista că entitatea în general a ignorat recomandările și nu a elaborat măsurile necesare de implementare a acestora, atunci se va informa organul ierarhic superior și Guvernul. În acest caz este necesar de a se aplica toate prevederile permise de legislație pentru ca entitatea auditată să elaboreze și să întreprindă măsurile de implementare a recomandărilor (în cazul, în care acestea sunt relevante).

Cum determinăm impactul obținut în urma implementării recomandării?

Auditorii urmează să evalueze impactul ca urmare implementării recomandărilor de audit. Impactul obținut poate avea caracteristici calitative sau poate fi exprimat în indicatori cantitativi și sunt preluați din *Ghidul privind principalii indicatori stabiliți pentru evaluarea activității de audit, inclusiv în procesul de monitorizare a implementării recomandărilor Curții de Conturi*³⁰.

Indicatorii cantitativi se cuantifică ca urmare a remedierii de către entitatea auditată a neregulilor financiare și privind gestionarea patrimoniului (de ex., ajustarea/înregistrarea în evidența contabilă a valorii elementelor patrimoniale; recuperarea prejudiciilor, sumelor restituite la bugetul de stat etc.), iar indicatorii calitativ (necuantificabil valoric) prevăd îmbunătățiri în sistemul de management financiar și control, s-a asigurat integritatea patrimoniului statului, sau s-a obținut un impact social (de exemplu, creșterea calității serviciilor prestate sau a nivelului de trai al locuitorilor din regiunea data), dezvoltarea unor proceduri interne/ sau a unui sistem în care sunt implicate mai multe instituții; etc.

ETAPA DE RAPORTARE:

Misiunea se finalizează cu întocmirea *Raportului misiunii de follow-up privind implementarea recomandărilor înaintate prin Hotărârea Curții de Conturi*, care, are următoarea structură prevăzută în Normele metodologice³¹:

1. SINTEZA	Descrierea succintă a fiecărui capitol din Raport Se argumentează necesitatea/importanța acestei misiuni, care sunt așteptările de la această misiune. Se indică temeiul și scopul realizării misiunii follow-up. Se face o evaluare în ansamblu a nivelului de executare a HCC, și anume care sunt progresele în implementarea recomandărilor și impactul
-------------------	---

³⁰ Aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr.2 din 27.01.2022

³¹ 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

	<p>acestora, precum și nivelul de neimplementare/implementare parțială a recomandărilor. Totodată, se scot în evidență cauzele care au generat implementarea moderată a recomandărilor de audit și impactul neremedierii problemelor identificate. Pentru a îndruma cititorul asupra aspectelor descrise în Sinteză, auditorul va face referință la capitolele/subcapitolele corespunzătoare din raport</p>
2.PREZENTAREA GENERALĂ	<p>Capitolul respectiv, de regulă, include o scurtă prezentare a auditului precedent, concluziile și constatările generale ale acestuia, cât și recomandările înaintate, descrie nivelul de executare a HCC și se prezintă modul de implementare a recomandărilor până la inițierea misiunii follow-up</p>
3.DOMENIUL DE APLICARE ȘI ABORDAREA AUDITULUI	<p>Capitolul include temeiul și scopul efectuării misiunii de follow-up, descrie procedurile de audit efectuate în vederea acumulării dovezilor, lucru care va permite utilizatorului să citească și să urmărească raportul având certitudinea că concluziile de audit făcute sunt corecte. De asemenea, în acest capitol se indică perioada și entitățile supuse verificării.</p> <p>Rezumatul metodologic nu ar trebui să fie atât de succint încât să fie dificilă înțelegerea activității desfășurate de auditori, în special a modului în care auditorii au ajuns la o concluzie.</p> <p>Auditorul va detalia testele de audit aplicate în vederea verificării modului de implementare a recomandărilor și a impactului obținut în urma implementării acestora într-o anexă distinctă la raport</p>
4. CONSTATĂRI	<p>Se descriu constatările și concluziile privind verificarea modului de implementare a recomandărilor și impactul obținut în urma implementării acestora; cauzele neimplementării sau implementării parțiale, precum și comentariile entităților auditate. (se vor utiliza informațiile din documentele de lucru)</p>
5. CONCLUZIA GENERALĂ	<p>În baza concluziilor deduse din documentele de lucru se va prezenta situația generală privind nivelul de executare a HCC și implementării recomandărilor de audit, inclusiv impactul obținut în urma implementării acestora</p>
6. RECOMANDĂRI	<p>Se vor oferi recomandări care vor contribui la redresarea situației. De asemenea, pot fi situații de prelungire a termenului de implementare a recomandărilor; excluderea sau revizuirea unor recomandări care și-au pierdut relevanța. Recomandările urmează să fie discutate și acceptate de entitatea auditată</p>

GLOSAR

Asigurare limitată	nivel de asigurare oferit prin concluzia auditorului prin care acesta afirmă că, nimic nu a ajuns în atenția lui ca să-l determine să creadă că subiectul nu este conform criteriilor aplicabile.
Angajament de atestare	într-o misiune de atestare, partea responsabilă (entitatea) măsoară subiectul conform criteriilor definite și prezintă informațiile despre subiect, referitor la care auditorul adună apoi probe de audit suficiente și adecvate pentru formularea unei concluzii.
Angajament de raportare directă	în cadrul unei misiuni de raportare directă, auditorul este cel care măsoară sau evaluează subiectul conform criteriilor stabilite. Auditorul este responsabil de producerea informațiilor despre subiect. Auditorul selectează subiectul și criteriile, luând în considerare riscul și materialitatea. Ulterior, subiectul este evaluat conform criteriilor pentru formularea unei concluzii.
Aria de audit/domeniul de aplicare	se referă la amploarea și perioada de timp acoperită în cadrul unei misiuni de audit. De asemenea, sunt identificate entitățile care vor fi auditate la aspectele semnificative care țin de subiectul auditat.
Activitatea	reprezintă acțiunea sau pasul întreprins pentru transformarea intrărilor /resurselor unui proces în ieșiri / produse
Procedura	reprezintă un ansamblu de reguli și/sau o acțiune întreprinsă de o persoană pentru a oferi probe, precum că o acțiune legală sau normativă a fost realizată, (spre exemplu, semnătura oficială a unui angajat desemnat pe un document ce permite efectuarea unei plăți. Procedura este reglementată prin acte normative (lege, cod, cartă, hotărâre, normă, instrucțiune, circulară, regulament intern, standard etc.).
Activitățile de control	reprezintă un set de politici și proceduri stabilite care ajută la asigurarea executării directivelor conducerii, abordării riscurilor și atingerii obiectivelor entității. Cu alte cuvinte, o activitate de control reprezintă o acțiune pentru minimizarea unui risc.
Proces	reprezintă un șir de activități inter-relaționate și logic structurate, organizate într-o ordine specifică, în aria de funcții și competențe ale entității. Procesul include elemente de intrare (financiare, umane, de timp), activități și elemente de ieșire (produse și servicii).
Subiectul auditat	subiectul auditului de conformitate poate fi procesul, activitatea, proiectul, sau programul pe care auditorul decide să-l examineze.
Obiectivele specifice de audit	elucidează ce intenționează auditorul să evalueze în cadrul auditului și se identifică ca urmare a realizării etapei de planificare a misiunii de audit, în funcție de riscurile de neconformitate și criteriile de audit stabilite.
Sursele criteriilor de audit	structura și conținutul acestora furnizează criteriile de audit și, prin urmare, pot include reguli, legi și reglementări, politici, termeni conveniți sau principiile generale care reglementează buna gestiune financiară a sectorului public și conduita funcționarilor publici.

Criterii de audit	sunt criteriile de referință utilizate pentru evaluarea subiectului. Criteriile pot fi specifice sau mai generale și pot fi extrase din diverse surse, inclusiv legi, reglementări, standarde, principii solide și bune practici Criteriile de regularitate pot deriva din reguli și reglementări, tratate internaționale și alte acorduri, coduri de conduită .
Riscul de neconformitate	eveniment posibil care poate afecta conformarea subiectului auditat la criteriile stabilite.
Concluzia auditorului	exprimă punctul de vedere al auditorului cu privire la subiectul auditat și anume dacă acesta este sau nu este acesta în conformitate cu criteriile aplicabile.
Aspect semnificativ	cazuri grave de neconformitate în raport cu criteriile identificate.

Procesul de audit al conformității din cadrul Curții de Conturi

Planificarea anuală și multianuală a activității de audit a CCRM

- Elaborarea Strategiei de audit a CCRM
- Elaborarea Programului activității de audit a CCRM

Regulamentul privind planificarea anuală și multianuală a activității de audit a Curții de Conturi

Procesul de audit începe cu **planificarea anuală și multianuală a activității de audit a CCRM**, și anume cu identificarea posibilelor domenii de auditare. Curtea de Conturi aplică un sistem coerent de prioritizare a misiunilor de audit în baza domeniilor cu risc și interes sporit pentru părțile interesate. De asemenea, Curtea a instituit un proces comprehensiv de formulare, selectare, planificare și aprobare a tematicilor de audit. Ca urmare a activităților desfășurate, Curtea de Conturi aprobă anual Programul activității de audit și, o dată la 3 ani, Strategia de audit.

Astfel, pentru fiecare misiune de audit al conformității inclusă în Programul activității de audit, se conține informații despre subiectul auditat, scopul misiunii, tipul angajamentului, nivelul de asigurare limitată oferit, resursele alocate (de timp și umane).

Inițierea auditului

- Formarea echipei de audit
- Completarea și semnarea Declarației de independență
- Întocmirea Notei de comunicare privind competențele membrilor echipei de audit
- Întocmirea dispoziției de audit

Inițierea misiunii de audit este o etapă comună pentru toate misiunile de audit și începe cu formarea echipei de audit, desemnarea acestora se efectuează conform cerințelor **Ghidului privind sistemul de management al calității în cadrul Curții de Conturi** și Anexei nr.7 la **Regulamentul privind planificarea anuală și multianuală a activității de audit a Curții de Conturi**. În scopul asigurării independenței angajatului din cadrul Curții de Conturi, până la demararea misiunii de audit, auditorul, în mod obligatoriu, completează și semnează Declarația de independență, după modelul și procedura expuse în **Codul etic al Curții de Conturi**. Totodată, prin această Declarație auditorul afirmă că deține competența și calificarea necesară pentru a desfășura misiunea de audit în conformitate cu standardele profesionale, cu cerințele legale și de reglementare aplicabile. Ulterior se întocmește dispoziția de audit, conform procedurilor descrise în **Regulamentul privind activitățile aferente desfășurării misiunilor de audit**

Planificarea auditului

- Desfășurarea instructajului echipei de audit și ședinței de inițiere a misiunii de audit
- Elaborarea Strategiei de audit
- Elaborarea Planului general de audit

Compartimentul III din Ghid

Etapă de planificare se inițiază cu un șir de activități preliminare de planificare, care sunt puse în sarcina responsabilului de audit, ale cărui decizii vor contribui la realizarea eficientă a auditului. Munca auditorilor se concentrează preponderent asupra dezvoltării Planului general de audit (efectuează cunoașterea subiectului auditat, descrie detaliat procesele/subprocesele/procedurile ce definesc domeniul de aplicare și criteriile de audit, identifică și evaluează riscurile semnificative de neconformitate și stabilesc procedurile de audit prin care aceste riscuri vor fi testate).

Executarea auditului

- Efectuarea procedurilor de audit
- Colectarea și evaluarea probelor

- Elaborarea documentelor de lucru
- Comunicarea cu entitatea auditată asupra constatărilor și recomandărilor de audit.

Compartimentul IV din Ghid

La etapa de executare, auditorii testează riscurile semnificative și aplică procedurile de audit stabilite în Programul de audit. Lucru efectuat de auditori se documentează corespunzător pentru fiecare risc semnificativ verificat. La această etapă toate constatările și recomandările se discută cu entitatea auditată, pentru a defini cauza fundamentală a neconformităților și a conveni asupra unor recomandări constructive.

• *Raportarea auditului*

- Pregătirea proiectului Raportului de audit
- Prezentarea proiectului de raport conducerii entității auditate
- Definitivarea, semnarea și aducerea la cunoștință a raportului de audit și a hotărârii Curții de Conturi
- Organizarea dosarului de audit aferent misiunii executate

Compartimentele V și VI din Ghid

Regulamentul privind activitățile aferente desfășurării misiunilor de audit

Normele metodologice privind structura, conținutul, formatul rapoartelor de audit ale Curții de Conturi

Ghidul privind sistemul de management al calității în cadrul Curții de Conturi

În baza rezumatelor din documentele de lucru, șeful echipei de audit pregătește proiectul raportului de audit, pe care îl prezintă responsabilului de audit pentru revizuire. Ulterior, potrivit procedurii de audit descrise în art.33 din Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova, proiectul de raport se transmite, în termenele stabilite, conducerii entității auditate pentru comentarii (explicații). Ca urmare a comentariilor primite (acord/dezacord) se definitivează constatările, concluziile și recomandările de audit din raport. Înainte de prezentarea materialelor de audit pentru ședința Curții de Conturi, rapoartele de audit finalizate se supun procedurilor de control al calității de către subdiviziunile juridică și metodologică ale Curții.

• *Monitorizarea auditului*

Monitorizarea auditului include misiuni follow-up, care constituie activități de verificare post-audit, desfășurate în scopul evaluării implementării recomandărilor înaintate de Curtea de Conturi, precum și a impactului obținut în urma implementării acestora. Aceste misiuni se planifică și se raportează în condiții generale aplicabile misiunilor de audit, cu mici excepții. *Compartimentul VII din Ghid*

Proces-verbal
al ședinței de lucru cu privire la instructajul echipei de audit
(model)

_____20__

mun. Chișinău

A prezidat ședința

_____, șeful Direcției generale de audit

Au fost prezenți:

_____, auditor public principal

_____, auditor public superior

ORDINEA DE ZI:

Aducerea la cunoștință echipei de audit specificul desfășurării misiunii de audit

-accentul fiind pus pe abordarea următoarelor aspecte:

- A. Importanța tematicii auditate pentru Curtea de Conturi, Parlament și societate; care sunt așteptările Curții de Conturi de la această misiune de audit; riscurile de neconformitate care au determinat selectarea acestei misiuni;
- B. Scopul auditului;
- C. Tipul de angajament și nivelul de asigurare oferit
- D. Subiectul auditat;
- E. Domeniul de aplicare;
- F. Sursele criteriilor de audit;
- G. Entitățile vizate de audit;
- H. Modalitățile de comunicare cu entitățile auditate;
- I. Resursele de timp estimative alocate pentru fiecare etapă;
- J. Procedurile de control al calității care vor fi utilizate de responsabilul de audit și șeful echipei de audit
- K. *alte aspecte, precum:*
 - repartizarea sarcinilor membrilor echipei de audit pentru etapa de raportarea (vezi Anexa Alocarea resurselor umane și de timp pentru etapa de planificare)
 - asumarea responsabilității privind calitatea documentației de audit;
 - respectarea calendarului activității de audit stabilit de către șeful echipei de audit și coordonat cu responsabilul de audit;
 - respectarea cerințelor de etică;
 - informarea responsabilului de audit, Membrului Curții de Conturi care coordonează activitatea Direcției Generale de Audit, după caz, a altor persoane autorizate cu privire la dificultățile/impedimentele apărute pe parcursul auditului.

Responsabilul de audit:

Echipa de audit:

Anexa "Alocarea resurselor umane și de timp pentru etapa de planificare"

Activități realizate la etapele auditului	Responsabil	Data inițierii	Data finalizării	Zile/om planificate	Zile/om realizate
PLANIFICAREA MISIUNII DE AUDIT		Perioada de timp alocată etapei de executare (data inițierii și data finalizării)			
Strategia de audit DP 1					
Întocmit Revizuit Aprobat de conducere	Echipea de audit Responsabilul de audit Membrul Curții de Conturi				
Formularele pentru Planul General de Audit:					
Descrierea narativă/grafică a subiectului auditat (anexă la DP 2.1):	Echipea de audit				
- procesul/sub-procesul descris					
De completat cu toate procesele/sub-procesele descrise ce definesc domeniul de aplicare					
Întocmit Revizuit	Auditor public Șeful echipei de audit				
DP 2.1 "Identificarea riscurilor din cunoașterea subiectului auditat și controlul intern"					
Întocmit Revizuit	Șeful echipei de audit Responsabilul de audit				
DP 2.2. "Evaluarea riscurilor de neconformitate"					
Întocmit Revizuit	Șeful echipei de audit Responsabilul de audit				
DP 2.3 "Materialitatea calitativă"					
Întocmit Revizuit	Șeful echipei de audit Responsabilul de audit				
Formularea obiectivelor specifice de audit și sub-obiectivelor de audit					
Întocmit Revizuit	Șeful echipei de audit Responsabilul de audit				
DP 2.4 "Programul de audit"					
Întocmit Revizuit	Șeful echipei de audit Responsabilul de audit				
DP 2.5 "Alocarea resurselor umane și de timp" pentru etapa de executare și raportare					
Întocmit Revizuit	Șeful echipei de audit Responsabilul de audit				
Elaborarea Planului General de Audit DP 2	Șeful echipei de audit				
Discutarea și aprobarea Planului General de Audit DP 2 (PV al ședinței)	Responsabilul de audit Membrul Curții de Conturi				

Domnului.....
Director/Şef al.....

SOLICITARE
(model)

În temeiul art.31 și art.32 din Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova³² și în conformitate cu Programul anual al activității de audit pe anul, Curtea de Conturi, realizează misiunea de audit al conformității cu tema „conform Programului anual al activității de audit” (dispoziția se anexează).

Astfel, în temeiul art.29 alin.(1) și art.36 alin.(2) lit.b) din Legea nr.260/2017, pentru efectuarea auditului conformității, solicităm respectuos să ne oferiți copiile actelor, documentelor și informațiilor necesare, după cum urmează:

(lista actelor, documentelor și informațiilor va fi stabilită ținându-se cont de necesitățile auditului)

Acte, documente, informații:

1. ..
2. ..
3. ..

Chestionare de completate:

(aici pot fi propuse chestionare care ar ajuta la înțelegerea mai bună a subiectului auditat)

_____ Şeful echipei de audit

_____ Responsabilul de audit

³² Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova nr.260 din 07.12.2017

Domnului XXXX,
Director al _____

Stimate domnule Director,

În contextul auditului care la moment se desfășoară conform Dispoziției nr.XX din 18.10.2022 (copia a fost remisă anterior la adresa electronică a Agenției), în scopul exercitării mandatului de audit care implică acumularea probelor suficiente și adecvate pentru formularea constatărilor și concluziilor de audit, precum și în temeiul prevederilor cadrului legal (*art.29, art.32 alin.(8) și art.36 alin.(2) din Legea nr.260 din 07.12.2017 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova, art.5 alin.(5) lit. b) și lit. d) din Legea nr. 133 din 08.07.2011 privind protecția datelor cu caracter personal*), rugăm respectuos asigurarea prezentării, până la data de 25.10.2022, a informațiilor potrivit **Anexei** la prezentul Demers.

Relevăm că, informațiile prezentate vor fi examinate și utilizate în scopul exercitării mandatului de audit, cu respectarea procedurilor interne privind protecția și securitatea datelor, precum și în strictă conformitate cu instrucțiunile stabilite de entitate pentru asigurarea regimului de confidențialitate a informațiilor.

Totodată, menționăm că, lista informațiilor solicitate nu este exhaustivă, rezervându-ne dreptul de a solicita, pe parcursul auditului, și alte documente și informații decât cele nominalizate, în funcție de necesitățile apărute.

Despre disponibilitatea Dvs. de a asigura informațiile și condițiile solicitate, rugăm să ne informați în scris, specificând denumirea documentului/datelor prezentate echipei de audit și forma de prezentare a acestora.

În cazul apariției unor dificultăți la îndeplinirea solicitării, rugăm să contactați echipa de audit. Vom fi recunoscători pentru o colaborare constructivă și eficientă.

Cu respect,

Numele prenumele
șeful echipei de audit

Anexă

CERERE DE INFORMAȚII
aferește misiunii de audit care se desfășoară
conform Dispoziției nr.XX din 18.10.2022

Nr. d/o	Tipul documentului/informației necesare	Modalitatea de prezentare	Comentariile entității /data și forma prezentării ³³
1		acces la documentație pe suport de hârtie la sediul entității, după caz, prin posta electronică	
2			
3			

³³ Va fi completat de entitate ca răspuns la solicitarea echipei Curții de Conturi.

Proces-verbal al ședinței de inițiere
(model)

a misiunii privind auditul conformității

data/ ora

Ministerul _____

Au fost prezenți:

Reprezentanții entității auditate:

Echipa de audit a Curții de Conturi:

I. **AGENDA:** (aspecte expuse în pasul 2 la prezentul Ghid)

II. **SUMARUL ȘEDINȚEI:**

III. **S-a convenit:**

Semnăturile părților:

Reprezentanții entității auditate:

Numele, renumele, funcția _____

Echipa de audit a Curții de Conturi

Numele, renumele, funcția _____

Anexa nr.5 Caracteristicile criteriilor de audit

RELEVANȚĂ	criteriul relevant reprezintă o contribuție semnificativă în ceea ce privește informațiile și luarea deciziilor ce sunt necesare destinatarilor raportului de audit;
FIABILITATE	criteriile fiabile permit să se ajungă la concluzii coerente în mod rezonabil atunci când acestea sunt utilizate de un alt auditor în circumstanțe identice;
COMPLETITUDINE	criteriile exhaustive sunt suficiente pentru scopul auditului și nu omit factorii relevanți. Acestea sunt semnificative și fac posibilă furnizarea utilizatorilor de drept a unei treceri în revistă concrete, care răspunde nevoilor acestora în materie de informații și procese decizionale
OBIECTIVITATE	criteriile obiective sunt neutre și libere de orice prejudecată din partea auditorului sau din partea conducerii entității auditate. Acestea nu pot fi prin urmare atât de informale încât evaluarea informațiilor privind subiectul în cauză analizat, în funcție de aceste criterii, să fie foarte subiectivă și să determine pe alți auditori să ajungă la o concluzie foarte diferită
GRAD DE ÎNȚELEGE	criteriile inteligibile sunt formulate clar, contribuie la o concluzie clară și sunt ușor înțelese de utilizatorii de drept. Ele nu fac obiectul unor mari variații de interpretare
COMPARABILITATE	criteriile comparabile sunt în concordanță cu cele utilizate în audituri similare ale altor organisme de același tip sau pentru activități similare, inclusiv cu acelea utilizate în auditurile anterioare ale entității auditate
ACCEPTABILITATE	criteriile acceptabile sunt acelea cu care experții independenți din domeniu, entitățile auditate, legislativul, mass media și publicul larg sunt în general de acord;
DISPONIBILITATE	criteriile de audit trebuie puse la dispoziția potențialilor utilizatori în așa fel încât aceștia să înțeleagă natura activității de audit efectuate
UTILITATE	criteriile utile au drept rezultat constatările și concluziile ce întrunesc necesitățile de informație ale utilizatorilor

Proces-verbal
al ședinței de comunicare
și acceptare a Planului general de audit

_____20__

mun. Chișinău

A prezidat ședința

_____, șeful Direcției generale de audit/responsabilul de audit

Au fost prezenți:

Membrul Curții de Conturi

Echipa de audit:

_____, auditor public principal

_____, auditor public superior

ORDINEA DE ZI: Discutarea și aprobarea Planului General de Audit aferent misiunii

În cadrul ședinței au fost abordate următoarele aspecte:

- 1) Documentarea calitativă și consecventă a activităților de audit de la etapa de planificare: se va aduce la cunoștința activitățile desfășurate și concluziile deduse din DP 2.1-DP 2.3
- 2) Discutarea ajustărilor/dezvoltărilor efectuate la formularele etapei de planificare, urmare propunerilor parvenite de la responsabilul de audit, și după caz, de la Membrul Curții de Conturi;
- 3) Convenirea asupra procedurilor de audit necesare pentru testarea riscurilor semnificative de neconformitate: se va examina în detaliu Programul de audit în special testele de audit și dimensiunea eșantionului planificat, necesar pentru oferirea nivelului de asigurare oferit.
De asemenea, se va analiza necesitatea atragerii unui expert pentru verificarea aspectelor specifice.
- 4) Evaluarea suficienței resurselor umane și de timp pentru realizarea activităților planificate: se va analiza necesitatea suplínirii echipei de audit sau extinderea termenului de realizarea a misiunii de audit.
- 5) Acceptarea și aprobarea PGA

REZUMAT

Diagrama os de pește este un instrument de analiză ce caracterizează un anumit procedeu. Este numită și „diagrama Ishikawa”, întrucât a fost dezvoltată de Kaoru Ishikawa sau „diagrama os de pește”, deoarece seamănă cu scheletul unui pește. Această diagramă ilustrează cauzele principale și secundare ale unui anumit efect (simptom). Se realizează în grup, prin procesul de brainstorming și este utilizată pentru identificarea cauzelor de bază ale unor probleme. Această funcție explică de ce instrumentul de față este cunoscut și sub denumirea de diagramă cauză-efect. Într-o diagramă tipică de acest fel, problema ce trebuie rezolvată este notată în „capul” peștelui, apoi sunt înșirate cauzele, de-a lungul „oaselor” și împărțite pe categorii. Cauzele suplimentare pot fi adăugate pe noi ramificații. Aveți mai jos structura generală a unei diagrame os de pește.

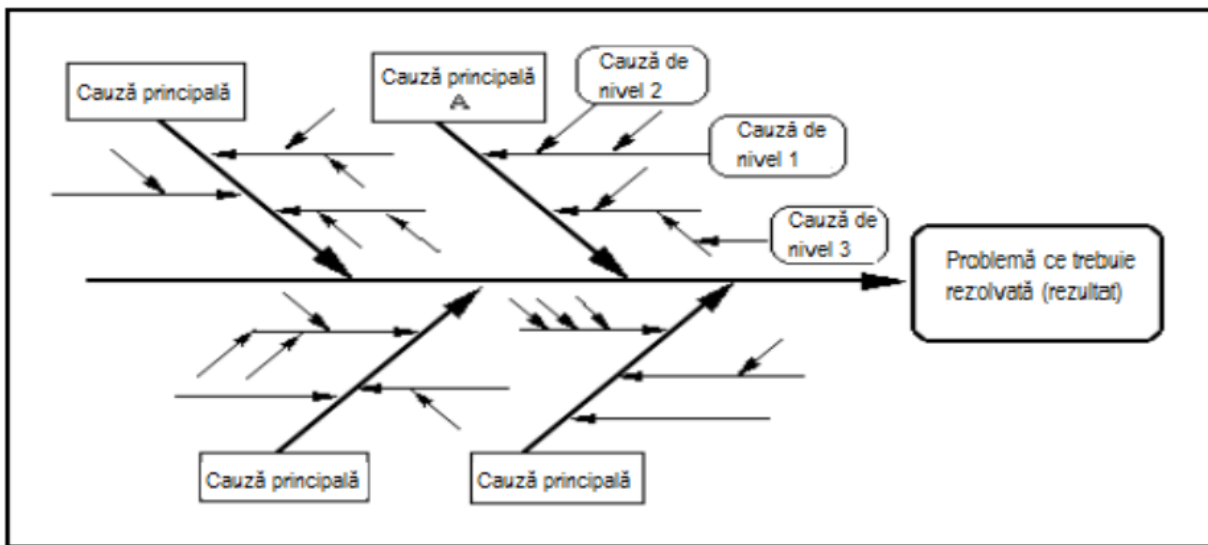


Figura 1: Diagrama os de pește – Structură.

OBIECTIV

Obiectivul principal al diagramei os de pește este ilustrarea grafică a legăturii dintre un rezultat și factorii ce au dus la apariția acestuia. Acest instrument are următoarele obiective principale:

- Determinarea cauzelor de bază ale unei probleme.
- Îndreptarea atenției către o problemă anume, fără a recurge la plângeri și discuții irelevante.
- Identificarea zonelor cu informații insuficiente.

APLICABILITATE

Diagrama os de pește poate fi folosită atunci când dorim să:

- Îndreptăm atenția către o problemă anume.
- Îndreptăm atenția echipei asupra cauzelor, și nu a simptomelor.
- Înfrățim grafic diferitele teorii despre cauzele care ar putea sta la baza unei probleme.
- Arătăm legăturile dintre factorii diverși, care influențează o problemă.
- Descoperim legăturile importante dintre diferite variabile și posibile cauze.
- Înțelegem mai bine cum funcționează procesul respectiv.

DESCRIERE

Diagrama os de pește a fost inventată de doctorul japonez Kaoru Ishikawa. Este un instrument de analiză, care oferă un mod sistematic de a privi efectele și cauzele ce contribuie sau pot duce la apariția acestor efecte. Desenul arată ca un schelet de pește și, de aceea, diagrama este numită de multe ori diagrama os de pește. Diagrama cauză-efect poate ajuta la identificarea motivelor pentru care un procedeu nu se desfășoară conform planului. De multe ori, acest instrument este folosit pentru a nota pe scurt rezultatele procesului de brainstorming, în urma căruia au fost identificate cauzele unui rezultat nedorit. Metoda ajută la identificarea cauzelor de bază și asigură înțelegerea generală a acestor cauze.

PAȘII ÎN CONSTRUIREA ȘI ANALIZAREA UNEI DIAGRAME CAUZĂ-EFECT:

Pasul 1 – Identificați și definiți rezultatul ce trebuie analizat.

Formulați problema și notați-o într-un chenar, în partea dreaptă a diagramei. Toată lumea trebuie să înțeleagă această problemă și procedeu/produsul despre care discutați. Dacă unii au neclarități cu privire la scopul întâlnirii, problema nu va fi soluționată. În acest moment trebuie respectate următoarele reguli:

- Hotărâți-vă asupra efectului pe care îl veți examina. Efectele pot fi anumite caracteristici, probleme legate de lucru, obiective stabilite, și așa mai departe.
- Folosiți definiții operaționale. Definiți efectul pe înțelesul tuturor.
- Nu uitați, un efect poate fi pozitiv (un obiectiv) sau negativ (o problemă), în funcție de tema discutată.
 - ✓ *Un efect pozitiv, care se referă la un rezultat dorit, va tinde să stimuleze mândria și apartenența la zonele productive. Acest lucru poate crea o atmosferă optimistă, care îi va încuraja pe participanți. E de preferat să formulați efectul în termeni pozitivi, dacă este posibil.*
 - ✓ *În cazul unui efect negativ, membrii echipei se pot abate de la problemă, justificându-se și dând vina pe cineva anume. Totuși, uneori e mai ușor ca participanții să se concentreze asupra cauzelor unei probleme decât asupra unui rezultat excelent. Deși trebuie să aveți grijă ca un efect negativ să nu ducă la apariția unor certuri, o discuție pe baza lucrurilor care nu merg cum trebuie poate stimula o atmosferă și mai relaxată și uneori crește participarea grupului.*

Trebuie să hotărâți ce abordare e optimă grupului dumneavoastră.

Pasul 2 – Folosiți un tabel, așezat la vederea tuturor și desenați șira spinării, apoi chenarul în care se va nota efectul.

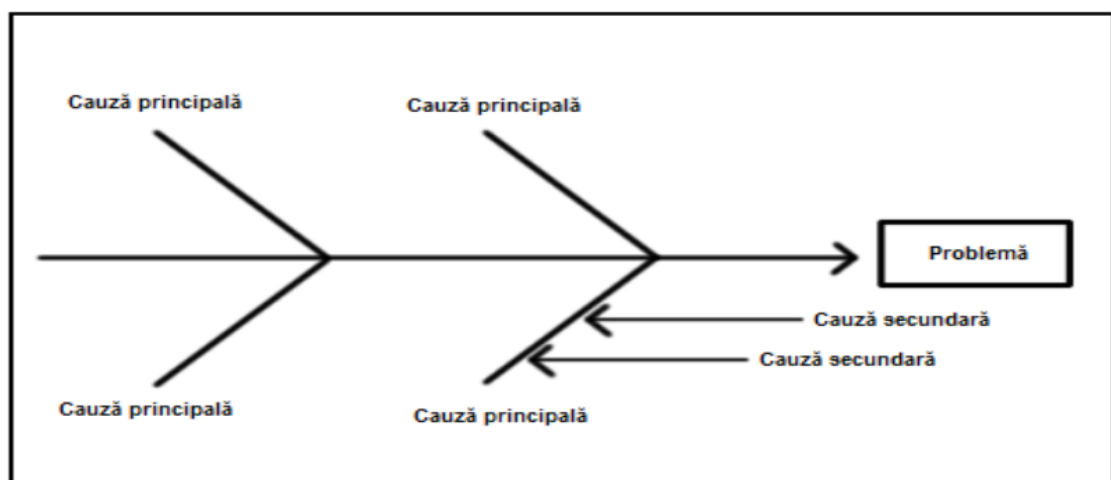
- Desenați o săgeată orizontală, îndreptată spre dreapta. Aceasta este șira spinării.
- Scrieți în dreapta săgeții o descriere scurtă a efectului sau rezultatului.
- Încadrați descrierea efectului într-un chenar.

Pasul 3 – identificați cauzele principale care au dus la apariția efectului în discuție.

Acestea sunt denumirile principalelor ramificații ale diagramei și vor deveni categorii, în dreptul cărora veți putea trece multe alte subcategorii

- Stabiliți cauzele sau categoriile principale, în dreptul cărora vor putea fi listate alte cauze posibile. Ar trebui să folosiți denumiri relevante pentru diagrama pe care o realizați.
- Scrieți categoriile principale, alese de echipa dumneavoastră, în partea stângă a chenarului ce conține efectul, unele deasupra săgeții, altele dedesubt.

- Încadrați fiecare categorie într-un chenar și legați toate chenarele de săgeată, printr-o linie diagonală.



Pasul 4 – Discutați despre fiecare cauză principală și identificați ceilalți factori secundari, care pot avea legătură cu efectul.

- Identificați cât de multe cauze și notați-le ca subcategorii, în dreptul ramificațiilor principale.
- Fiecare cauză trebuie descrisă în detaliu. Dacă o cauză secundară determină mai multe cauze principale, notați-o în dreptul fiecăreia.

Pasul 5 – identificați treptat tot mai multe cauze și așezați-le în dreptul subcategoriilor. Puteți face acest lucru punând o serie de întrebări care încep cu De ce... ?.

S-ar putea să trebuiască să împărțiți diagrama în câteva mai mici, în cazul în care o categorie are prea multe subcategorii. Oricare dintre cauzele principale poate fi retranscrisă ca efect.

Pasul 6 – Analizați diagrama. Analiza ajută la identificarea acelor cauze care necesită cercetări suplimentare. Întrucât diagramele cauză-efect ajută la identificarea cauzelor posibile, ați putea folosi analiza Pareto pentru a decide cauzele ce vor fi studiate mai întâi.

- Examinați „echilibrul” diagramei și verificați detaliile comune mai multor categorii.
 - ✓ categorie cu multe subramificații poate denota nevoia de analiză suplimentară.
 - ✓ O categorie principală cu doar câteva cauze specifice poate denota nevoia de identificare a altor cauze.
 - ✓ Dacă mai multe ramificații principale au doar câteva subramificații, s-ar putea să trebuiască să le combinați într-o singură categorie.
- Căutați cauzele care se repetă. E posibil ca acestea să fie cauzele de bază.
- Vedeți ce poate fi măsurat în cazul fiecărei cauze, astfel încât să puteți măsura efectele schimbărilor pe care le puneți în aplicare.

AVANTAJE

- Ajută la identificarea cauzelor de bază
- Stimulează participarea grupului
- Este ordonată și ușor de descifrat și scoate în evidență relațiile dintre cauză și efect

- Arată ce poate fi schimbat
- Participanții capătă cunoștințe noi, legate de procesul respectiv, întrucât află mai multe detalii despre factorii ce influențează acest proces și relațiile dintre ei
- Determină acele zone ce necesită informații suplimentare

CONDIȚII

- O problemă are un număr limitat de cauze, care au la rândul lor o serie de subcauze.
- Identificarea cauzelor și a subcauzelor este un pas util în soluționarea problemei.

EXEMPLE – STUDIU DE CAZ

Problemă: Folosirea scăzută a serviciilor dentale de către adulți.

Următoarea diagramă os de pește arată felul în care o echipă din departamentul de sănătate publică a cercetat potențiala cauză ce stă la baza utilizării reduse a serviciilor dentale de către adulții din jurisdicția lor: „Mulți adulți evită vizita la dentist.”

