



**ROMÂNIA**  
**CURTEA DE CONTURI**

**STANDARDE DE AUDIT**

**- 2011 -**



## CUPRINS

<b>INTRODUCERE</b> .....	6
<b>1. Cadrul general privind elaborarea standardelor de audit</b> .....	6
<b>2. Necesitatea actualizării standardelor de audit</b> .....	6
<b>3. Structura Standardelor de audit ale Curții de Conturi</b> .....	7
<b>PARTEA I STANDARDELE GENERALE DE AUDIT</b> .....	9
<b>Introducere</b> .....	9
<b>1.1. Standardele de audit cuprinzând principiile de conduită etică</b> .....	10
1.1.1. Independența.....	10
1.1.2. Integritatea.....	12
1.1.3. Competența profesională.....	13
1.1.4. Confidențialitatea.....	14
1.1.5. Conduita profesională.....	14
1.1.6. Obiectivitatea.....	14
<b>1.2. Standardul privind documentația de audit</b> .....	15
1.2.1. Documentele de lucru.....	16
1.2.2. Dosarele de audit.....	17
<b>1.3. Standardul privind respectarea principiilor de legalitate și regularitate</b> .....	17
<b>1.4. Standardul privind utilizarea activității auditorilor interni</b> .....	18
<b>1.5. Standardul privind utilizarea activității unui expert</b> .....	19
<b>1.6. Standardul privind asigurarea și controlul calității în activitatea de audit</b> .....	20
1.6.1. Elementele sistemului de control al calității în activitatea de audit.....	21
1.6.1.1. Responsabilitatea conducerii Curții de Conturi privind calitatea în activitatea de audit.....	22
1.6.1.2. Cerințele de etică.....	22
1.6.1.3. Resursele umane.....	22
1.6.2. Proceduri de realizare și de monitorizare ale controlului calității în activitatea de audit.....	22
1.6.2.1. Prima etapă de asigurare și de control al calității în activitatea de audit.....	22
1.6.2.2. Etapa a II-a de asigurare și de control al calității în activitatea de audit.....	22
<b>1.7. Standardul privind comunicarea</b> .....	22
<b>1.8. Standardul privind responsabilitatea și transparența</b> .....	22
1.8.1. Responsabilitatea auditorilor publici externi.....	24
1.8.2. Responsabilitatea conducerii entității auditate.....	24
<b>1.9. Standardul privind urmărirea modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse de Curtea de Conturi</b> .....	25
<b>PARTEA a II-a STANDARDELE SPECIFICE AUDITULUI FINANCIAR</b> .....	26
<b>Introducere</b> .....	26
<b>Capitolul 1 2.1. STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE PLANIFICARE</b> .....	27
2.1.1. Înțelegerea activității entității auditate .....	28
2.1.2. Evaluarea sistemului de control intern al entității.....	29
2.1.3. Identificarea și evaluarea riscurilor în cadrul entității .....	29
2.1.4. Determinarea pragului de semnificație (materialitatea).....	31
2.1.5. Determinarea categoriilor de operațiuni economice ce urmează a fi auditate .....	31
2.1.6. Stabilirea metodelor de selectare din cadrul categoriilor de operațiuni economice a elementelor în vederea testării acestora .....	32
2.1.7. Abordarea auditului financiar .....	32
2.1.8. Elaborarea de către auditorii publici externi a planului de audit .....	33

Capitolul 2	2.2. STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE EXECUȚIE .....	34
	2.2.1. Probele de audit .....	35
	2.2.2. Aserțiuni de audit .....	35
	2.2.3. Procedurile și tehnicile de audit .....	36
Capitolul 3	2.3. STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE RAPORTARE.....	39
	2.3.1. Caracteristicile raportului de audit .....	40
	2.3.2. Structura raportului de audit și tipurile de opinie de audit.....	40
<b>PARTEA a III-a</b>	<b>STANDARDELE SPECIFICE AUDITULUI PERFORMANȚEI .....</b>	<b>44</b>
Introducere	.....	44
Capitolul 1	3.1. CADRUL GENERAL PENTRU AUDITUL PERFORMANȚEI .....	45
Capitolul 2	3.2. STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE PLANIFICARE.....	46
	3.2.1. Planificarea strategică .....	47
	3.2.1.1. Identificarea surselor de informații referitoare la potențialele teme și entități ce vor fi supuse auditului performanței și la criteriile de audit (documentarea preliminară ).....	48
	3.2.1.2. Stabilirea criteriilor de selecție a temelor și entităților ce vor fi supuse auditului performanței.....	48
	3.2.1.3. Stabilirea temelor și entităților ce vor fi supuse auditului performanței.....	50
	3.2.1.4. Evaluarea impactului preconizat al rezultatelor auditului performanței.....	51
	3.2.1.5. Stabilirea priorităților.....	52
	3.2.2. Planificarea operațională .....	52
	3.2.2.1. Documentarea în auditul performanței.....	53
	3.2.2.2. Identificarea și evaluarea riscurilor în auditul performanței și a impactului potențial al acestora.....	53
	3.2.2.3. Stabilirea criteriilor de audit care se vor utiliza și a surselor acestora.....	54
	3.2.2.4. Formularea și revizuirea obiectivelor specifice ale auditului performanței, precum și a întrebărilor la care trebuie să răspundă acest audit.....	54
	3.2.2.5. Stabilirea metodologiei de audit care va fi utilizată pentru obținerea probelor de audit.....	55
	3.2.2.6. Elaborarea planului de audit al performanței.....	56
Capitolul 3	3.3. STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE EXECUȚIE .....	56
	3.3.1. Utilizarea procedurilor de audit prevăzute în planul de audit al performanței, în scopul de a obține probe de audit în legătură cu programul/procesul/proiectul/activitatea auditat/auditată.....	57
	3.3.2. Sintetizarea, analiza și interpretarea probelor de audit în vederea susținerii constatărilor și a formulării concluziilor și recomandărilor ca urmare a misiunii de audit al performanței.....	57
	3.3.2.1. Formularea constatărilor.....	58
	3.3.2.2. Formularea concluziilor și recomandărilor.....	58
Capitolul 4	3.4. STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE RAPORTARE .....	59
	3.4.1. Structura raportului de audit al performanței.....	59
	3.4.2. Transmiterea raportului de audit al performanței.....	60
<b>PARTEA a IV-a</b>	<b>STANDARDELE SPECIFICE AUDITULUI DE CONFORMITATE.....</b>	<b>61</b>
	Introducere.....	61
Capitolul 1	4.1. CONSIDERENTE INIȚIALE.....	61
Capitolul 2	4.2. STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE PLANIFICARE.....	63
	4.2.1. Înțelegerea entității auditate și a mediului în care aceasta își desfășoară activitatea.....	63

	4.2.2. Evaluarea sistemului de control intern al entității auditate.....	64
	4.2.3. Identificarea și evaluarea riscurilor, inclusiv evaluarea riscului cu privire la fraudă.....	64
	4.2.4. Elaborarea planului de audit.....	65
<b>Capitolul 3</b>	<b>4.3. STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE EXECUȚIE.....</b>	<b>65</b>
	4.3.1. Colectarea și evaluarea probelor de audit.....	65
	4.3.2. Aplicarea procedurilor și tehnicilor de audit.....	66
	4.3.3. Formularea constatărilor și concluziilor.....	67
<b>Capitolul 4</b>	<b>4.4. STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE RAPORTARE.....</b>	<b>67</b>
	4.4.1. Caracteristicile raportului de audit de conformitate.....	67
	4.4.2. Structura raportului de audit de conformitate.....	67
<b>ANEXA nr. 1</b>	<b>CADRUL GENERAL PRIVIND STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE AUDIT.....</b>	<b>69</b>
<b>ANEXA nr. 2</b>	<b>GLOSAR DE TERMENI .....</b>	<b>74</b>

## INTRODUCERE

### 1. Cadrul general privind elaborarea standardelor de audit

Legea nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, republicată, stipulează că **funcția de control a Curții de Conturi se realizează prin proceduri de audit public extern prevăzute în standardele proprii de audit**, elaborate în conformitate cu standardele de audit internaționale general acceptate.

În baza acestor prevederi au fost elaborate prezentele standarde de audit.

Legea nr. 94/1992, republicată, definește **standardele de audit** ca fiind: *setul de concepte, principii directoare, proceduri și metode pe baza cărora auditorul public extern determină ansamblul etapelor și procedurilor de verificare care să permită atingerea obiectivului fixat.*

Standardele de audit ale Curții de Conturi definesc principiile de bază și stabilesc un cadru unitar de aplicare a procedurilor și metodelor folosite în activitatea de audit pentru asigurarea calității acestora.

Standardele de audit au fost elaborate având în vedere:

- standardele de audit ale Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI);
- standardele de audit ale Federației Internaționale a Contabililor (IFAC);
- liniile directoare europene pentru implementarea standardelor de audit ale INTOSAI;
- aplicarea celor mai bune practici de audit.

Pornind de la recomandările formulate de Uniunea Europeană în cadrul negocierilor de aderare a României la aceasta, Plenul a adoptat în anul 2005 prima ediție a Standardelor de audit ale Curții de Conturi a României, fiind asigurate astfel premisele introducerii în activitatea instituției a auditului public extern și crearea cadrului unitar de aplicare a procedurilor și metodelor ce se folosesc în etapele de planificare, execuție și raportare ale procesului de auditare.

Standardele de audit, ediția 2005, au fost elaborate în cadrul programului PHARE de consolidare a capacității instituționale a Curții de Conturi a României, cu participarea și sprijinul Curților de Conturi ale Spaniei și Germaniei, și au avut la bază standardele de audit internaționale general acceptate, în vigoare până în anul 2005.

### 2. Necesitatea actualizării standardelor de audit

Actualizarea ediției 2005 a standardelor de audit a fost necesară urmare faptului că, începând cu anul 2005,

- **pe plan intern** - Legea nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a suferit o serie de modificări și completări de fond privind structura și organizarea instituției. Astfel, pe lângă activitatea de control, au fost introduse activitățile de audit financiar și de audit al performanței, ca activități specifice desfășurate de Curte, precum și exercitarea acestor activități prin proceduri de audit;
- **pe plan extern** - INTOSAI și IFAC au inițiat și desfășurat acțiuni de convergență la nivel internațional a standardelor de audit financiar în sectorul public, cu termen de finalizare anul 2010. Noile standarde internaționale ale instituțiilor supreme de audit au fost aprobate de către al XX-lea Congres al INTOSAI organizat în luna noiembrie 2010 la Johannesburg, Africa de Sud. Prin *Declarația Sud Africană* se solicită instituțiilor supreme de audit următoarele:

- 1) să utilizeze cadrul de lucru ISSAI ( standardele internaționale ale instituțiilor supreme de audit) drept cadru comun de referință pentru auditul sectorului public;
- 2) să compare calitatea activității de audit desfășurată, standardele proprii de audit și liniile directoare de aplicare ale acestora ( regulamente sau norme interne ) cu prevederile corespunzătoare din standardele internaționale ale instituțiilor supreme de audit;
- 3) să implementeze ISSAI în concordanță cu mandatul legal al acestora, precum și cu legislația și reglementările naționale;
- 4) să asigure creșterea nivelului de cunoaștere al ISSAI și al INTOSAI GOV la nivel global, regional și național;
- 5) să împărtășească experiența, buna practică și dificultățile întâmpinate în implementarea ISSAI și INTOSAI GOV cu cei care realizează perfecționarea și revizuirea acestora.

Cadrul general privind Standardele internaționale de audit și Principiile de bază în audit ale INTOSAI au fost clasificate de către Comitetul pentru Standarde Profesionale (P.S.C.) al INTOSAI într-o ierarhie structurată pe patru nivele:

- **Nivelul 1:** Principiile fundamentale ale INTOSAI  
*Declarația de la Lima* privind liniile directoare ale auditului finanțelor publice;
- **Nivelul 2:** Condițiile de bază pentru funcționarea Instituțiilor Supreme de Audit, care cuprind și explică principiile fundamentale pentru funcționarea propriu zisă și conducerea profesională a Instituțiilor Supreme de Audit;
- **Nivelul 3:** Principiile fundamentale de audit, care conțin principiile de bază, standardele generale și standardele specifice etapelor de planificare, de execuție și de raportare în realizarea auditului entităților publice;
- **Nivelul 4:** Liniile Directoare pentru audit, care transpun principiile fundamentale ale auditului în linii directoare specifice detaliate, operaționale, care pot fi folosite ca proceduri de bază pentru auditul financiar, auditul performanței și auditul de conformitate.

Primele trei nivele ale cadrului general privind Standardele Internaționale de Audit și ale principiilor de bază în audit ale INTOSAI sunt prezentate în Anexa nr. 3 la prezentele standarde.

### 3. Structura Standardelor de audit ale Curții de Conturi

Standardele de audit ale Curții de Conturi elaborate în baza prevederilor art. 1 alin.(2) din Legea nr. 94/1992, republicată, au fost structurate în patru categorii de standarde, în funcție de activitățile de audit pe care le desfășoară Curtea de Conturi, respectiv:

1. Standarde generale de audit;
2. Standarde specifice auditului financiar;
3. Standarde specifice auditului performanței;
4. Standarde specifice auditului de conformitate.

**1. Standardele generale de audit** descriu cerințele fundamentale pe care trebuie să le îndeplinească atât Curtea de Conturi, în calitate de instituție supremă de audit, cât și personalul de specialitate al acesteia, în aplicarea standardelor specifice, într-o manieră competentă și eficientă.

Standardele generale de audit, sunt structurate în:

- a) *Standarde generale de audit cuprinzând principii de conduită etică;*
- b) *Standardul privind documentația de audit;*
- c) *Standardul privind respectarea principiilor de legalitate și regularitate;*

- d) *Standardul privind utilizarea activității auditorilor interni;*
- e) *Standardul privind utilizarea activității unui expert;*
- f) *Standardul privind asigurarea și controlul calității în activitatea de audit;*
- g) *Standardul privind comunicarea;*
- h) *Standardul privind responsabilitatea și transparența;*
- i) *Standardul privind urmărirea modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse de Curtea de Conturi.*

**2. Standardele specifice auditului financiar** au fost structurate după cum urmează:

- a) *Standardele specifice etapei de planificare* stabilesc pașii pe care trebuie să-i parcurgă auditorul în etapa de planificare a auditului, astfel încât să se asigure că acesta se va realiza într-o manieră economică, eficientă și eficace, cu încadrarea în bugetul de timp repartizat misiunii de audit;
- b) *Standardele specifice etapei de execuție* stabilesc procedurile și tehnicile care se utilizează pentru obținerea de probe de audit relevante, în vederea susținerii constatărilor, concluziilor și formulării recomandărilor și opiniei de audit;
- c) *Standardele specifice etapei de raportare* conțin cerințele cu privire la prezentarea constatărilor, concluziilor, recomandărilor și exprimarea opiniei de audit în raportul de audit financiar.

**3. Standarde specifice auditului performanței** au fost structurate după cum urmează:

- a) *Standardele specifice etapei de planificare*, prin care au fost stabilite cerințele și procedurile pentru planificarea auditului performanței;
- b) *Standardele specifice etapei de execuție*, prin care s-au stabilit procedurile și tehnicile de auditare au ca scop obținerea de probe de audit pentru fundamentarea constatărilor, concluziilor și recomandărilor formulate de auditorul public extern;
- c) *Standardele specifice etapei de raportare*, prin care s-au stabilit cerințele cu privire la prezentarea constatărilor, recomandărilor și întocmirea raportului de audit al performanței.

**4. Standardele specifice auditului de conformitate** au fost structurate după cum urmează:

- a) *Standardele specifice etapei de planificare* prin care au fost stabiliți pașii pe care trebuie auditorul să-i parcurgă în etapa de planificare a auditului;
- b) *Standardele specifice etapei de execuție*, prin care s-au stabilit procedurile și tehnicile de audit pentru obținerea probelor de audit în vederea susținerii constatărilor, concluziilor și recomandărilor;
- c) *Standardele specifice etapei de raportare*, prin care s-au stabilit cerințele cu privire la întocmirea raportului de audit de conformitate.

Formularea standardelor este însoțită de explicații referitoare la sensul acestora.



## PARTEA I

### STANDARDELE GENERALE DE AUDIT

#### INTRODUCERE

Standardele generale de audit stabilesc cerințele pe care Curtea de Conturi, prin auditorii publici externi, trebuie să le respecte pentru atingerea obiectivelor misiunii de audit, în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate.

*Standardele generale de audit descriu competențele care permit instituției supreme de audit și/sau auditorilor să îndeplinească sarcinile prevăzute în standardele specifice activității de audit, într-un mod competent și eficient.*

**În concordanță cu cerințele Standardelor generale de audit ale INTOSAI, Curtea de Conturi trebuie să adopte politici și proceduri pentru:**

- (a) recrutarea de personal calificat din punct de vedere al studiilor și al experienței profesionale;
- (b) pregătirea profesională și instruirea personalului de specialitate, pentru ca acesta să-și îndeplinească sarcinile la un nivel înalt de calitate;
- (c) definirea criteriilor de promovare a auditorilor;
- (d) încurajarea personalului de specialitate să devină membri ai unui organism profesional specific activității lor;
- (e) elaborarea manualelor de audit și a altor instrucțiuni și îndrumări scrise cu privire la efectuarea auditurilor;
- (f) susținerea competenței și experienței profesionale și asigurarea unui număr suficient de auditori pentru realizarea misiunilor de audit;
- (g) evaluarea periodică a eficienței și eficacității standardelor și procedurilor interne ale Curții de Conturi.

Pentru realizarea acestora, Curtea de Conturi trebuie:

- a) să ia măsurile necesare pentru pregătirea profesională continuă a auditorilor, organizând cursuri interne de formare și atestare profesională și încurajând participarea la cursuri internaționale;
- b) să cunoască nivelul de pregătire profesională și experiență a întregului personal pentru a stabili necesarul de pregătire profesională;
- c) să stabilească și să revizuiască periodic criteriile și cerințele în materie de studii, necesare pentru promovarea auditorilor și a altor categorii de personal din cadrul Curții de Conturi;
- d) să stabilească și să perfecționeze politicile și procedurile de pregătire profesională a auditorilor cu privire la tehnicile și metodologiile de audit aplicabile tipurilor de audit pe care le efectuează;
- e) să stabilească proceduri proprii cu privire la asigurarea și controlul calității pentru a putea:
  - i. să asigure îmbunătățirea activității de audit și evitarea repetării deficiențelor constatate în desfășurarea activităților specifice;
  - ii. să asigure calitatea rapoartelor de audit;
  - iii. să verifice dacă se asigură în mod satisfăcător calitatea activității de audit;

**Standardele generale de audit ale Curții de Conturi sunt structurate în:**

- 1.1. standarde de audit cuprinzând principii de conduită etică;
- 1.2. standardul privind documentația în audit;
- 1.3. standardul privind respectarea principiilor de legalitatea și regularitatea;
- 1.4. standardul privind utilizarea activității auditorilor interni;
- 1.5. standardul privind utilizarea activității unui expert;

- 1.6. standardul privind asigurarea și controlul calității în activitatea de audit;
- 1.7. standardul privind comunicarea;
- 1.8. standardul privind responsabilitatea și transparența;
- 1.9. standardul privind urmărirea modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse de Curtea de Conturi.

## 1.1. Standardele de audit cuprinzând principii de conduită etică

Standardele generale de audit cuprinzând principii de conduită etică au fost stabilite conform recomandărilor prevăzute în Codul de etică al INTOSAI și sunt obligatorii pentru toți auditorii publici externi ai Curții de Conturi.

Curtea de Conturi a stabilit următoarele **standarde generale de audit cu semnificație etică**:

- 1.1.1. Independența;
- 1.1.2. Integritatea;
- 1.1.3. Competența profesională;
- 1.1.4. Confidențialitatea;
- 1.1.5. Conduita profesională;
- 1.1.6. Obiectivitatea.

### 1.1.1. Independența

*Curtea de Conturi și auditorii publici externi trebuie să fie independenți deopotrivă față de entitatea auditată, cât și față de orice fel de influențe și grupuri de interese.*

**Independența Curții de Conturi** are în vedere respectarea celor **8 principii de independență** stabilite prin **Declarația de la Mexico cu privire la independența Instituțiilor Supreme de Audit**:

***Principiul 1 : existența unui cadru constituțional/legislativ/juridic adecvat și eficace și a unor prevederi de aplicare de facto a acestui cadru.***

Acest principiu este statuat, atât de Constituția României, cât și de Legea nr. 94/1992, republicată, conform căreia Curții de Conturi îi sunt stabilite atribuții și competențe privind controlul asupra modului de formare, de administrare și de întrebuințare a resurselor financiare ale statului și ale sectorului public. Litigiile rezultate din activitatea Curții de Conturi se soluționează de instanțele judecătorești specializate. Prin *Regulamentul privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități* se detaliază modul de aplicare practică a atribuțiilor și competențelor stabilite prin cadrul legal și constituțional.

***Principiul 2: independența conducătorilor Instituției Supreme de Audit (SAI) și a membrilor săi, inclusiv inamovibilitatea și imunitatea în exercitarea normală a atribuțiilor lor.***

Acest principiu este statuat doar parțial, atât de Constituția României, cât și de Legea nr. 94/1992, republicată, potrivit căreia sunt asigurate **independența membrilor conducerii Curții de Conturi**, prin numirea acestora de către Parlament, precum și **inamovibilitatea acestora**.

***Principiul 3: un mandat suficient de cuprinzător și deplină libertate de acțiune în exercitarea funcțiilor instituției.***

Acest principiu este îndeplinit potrivit Legii nr. 94/1992, republicată, din conținutul căreia rezultă atât mandatul cuprinzător al Curții de Conturi, cât și faptul că aceasta este liberă de orice influență și intervenție din partea Parlamentului, Guvernului și a celorlalte autorități publice în ceea ce privește:

- a) organizarea și funcționarea internă;
- b) programul de activitate, cu excepția acțiunilor dispuse de cele două camere ale Parlamentului;
- c) planificarea, efectuarea, raportarea și urmărirea rezultatelor auditurilor efectuate.

#### ***Principiul 4: accesul nerestricționat la informații.***

Acest principiu se regăsește în legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, care prevede că această instituție are acces neîngrădit la acte, documente și informații, necesare exercitării atribuțiilor sale. Entitățile publice sunt obligate să-i transmită actele, documentele, informațiile solicitate, la termenele și în structura stabilite de Curtea de Conturi și să-i asigure accesul în sediile lor. La solicitarea auditorilor Curții de Conturi, persoanele fizice sau juridice deținătoare de acte sau documente sunt obligate să le pună la dispoziția acestora.

#### ***Principiul 5: dreptul și obligația de a raporta cu privire la activitatea desfășurată.***

Acest principiu este stabilit prin Constituția României și prin Legea nr. 94/1992, republicată, potrivit căreia Curtea de Conturi are următoarele atribuții de raportare:

- a) de a prezenta anual Parlamentului un raport asupra conturilor de gestiune ale bugetului general consolidat din exercițiul bugetar expirat, cuprinzând și neregulile constatate;
- b) de a înainta autorităților publice deliberative ale unităților administrativ-teritoriale, prin camerele de conturi, rapoarte anuale referitoare la finanțele publice locale;
- c) de a prezenta Camerei Deputaților sau Senatului, după caz, constatările asupra modului de gestionare a resurselor publice, identificate cu ocazia acțiunilor de verificare efectuate la cererea acestora și dispuse prin hotărâri ale plenului fiecărei camere;
- d) de a înainta Parlamentului, iar prin camerele de conturi județene și a municipiului București, consiliilor locale, județene și Consiliului General al municipiului București, rapoarte în domeniile în care este competentă.

#### ***Principiul 6: libertatea de a decide programul de activitate, conținutul rapoartelor de audit, publicarea și diseminarea lor.***

Acest principiu este reglementat de Legea nr. 94/1992, republicată, de *Regulamentul privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități* și de *Regulamentul privind elaborarea Raportului public anual, rapoartelor anuale referitoare la finanțele publice locale și altor rapoarte specifice Curții de Conturi.*

#### ***Principiul 7: existența mecanismelor eficiente de urmărire a implementării recomandărilor.***

Acest principiu se regăsește în *Regulamentul privind organizarea și desfășurarea activității specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități.*

#### ***Principiul 8: autonomia financiară și administrativă, precum și disponibilitatea resurselor umane, materiale și financiare.***

Acest principiu este prevăzut la art.6 din Legea 94/1992, republicată, potrivit căruia „*Curtea de Conturi își întocmește și aprobă bugetul propriu, pe care îl transmite Guvernului în vederea includerii acestuia în proiectul bugetului de stat supus aprobării Parlamentului.*”

**Independența auditorilor publici externi** are în vedere autonomia acestora atât față de entitatea verificată cât și față de orice fel de influențe și grupuri de interese interne sau externe entității.

Auditorii publici externi ai Curții de Conturi trebuie să acționeze astfel încât independența lor să reiasă fără echivoc din modul de acțiune pe parcursul misiunilor de audit. Independența auditorilor poate fi afectată de:

- a) legături personale, financiare sau de altă natură ale auditorilor cu persoane din interiorul și exteriorul entității verificate, care ar putea provoca conflicte de interese sau lipsă de loialitate față de Curtea de Conturi;
- b) situații în care există suspiciuni că auditorii nu au putut să-și exercite cu obiectivitate raționamentul profesional pentru efectuarea verificărilor;

- c) raporturi de muncă avute în ultimele 36 de luni cu entitatea auditată;
- d) implicarea, atât înainte, cât și în timpul desfășurării acțiunii de verificare, în probleme, situații sau dispute referitoare la activitatea entității, care exced atribuțiilor de audit;
- e) instituirea unei atmosfere de familiaritate cu personalul entității verificate, pe timpul desfășurării acțiunii de audit;
- f) situația în care membrii de familie ai auditorului, soțul/soția, o rudă sau un afin până la gradul al patrulea inclusiv ai acestuia sunt angajați în cadrul entității verificate;
- g) deținerea sau utilizarea în ultimele 12 luni, în interes personal sau în interesul unor membrii de familie, soț/soție, rudă sau afin până la gradul al patrulea inclusiv, de bunuri mobile sau imobile aflate în patrimoniul entității supuse verificării;
- h) utilizarea repetată a aceluiași auditori în desfășurarea de misiuni de audit la aceeași entitate;
- i) acțiuni de intimidare exercitate sub diverse forme de către personalul entității verificate și de către persoane din afara acesteia.

Auditorii publici externi nu au voie să se folosească de poziția lor oficială pentru satisfacerea intereselor personale în cadrul acțiunilor pe care le desfășoară la entitățile supuse verificării, atât înainte cât și pe durata sau după finalizarea acestora.

Auditorii publici externi sunt obligați ca la declanșarea misiunii de audit pentru care au fost propuși, să întocmească o Declarație de independență care se anexează în mod obligatoriu la dosarul misiunii de audit. Prin Declarația de independență completată la începutul sau în timpul derulării misiunii de audit auditorii publici externi consemnează existența unui conflict de interese cu entitatea auditată, interdicțiile, incompatibilitățile sau alte situații prevăzute de Codul de conduită etică și profesională a personalului Curții de Conturi, care îi obligă să se abțină de la exercitarea atribuțiilor de serviciu.

### 1.1.2. Integritatea

*Auditorii publici externi trebuie să fie integri, principiu potrivit căruia fiecare auditor este obligat să-și exercite deplin și nestrămutat acțiunile sale pe parcursul misiunii de audit la entitatea verificată.*

Principiul integrității, presupune ca auditorul public extern:

- a) să fie corect, respectiv să aplice și să respecte întocmai legislația în vigoare, standardele, normele și procedurile de desfășurare a misiunilor de verificare, luând decizii în concordanță cu interesul public;
- b) să fie cinstit, respectiv să dea dovadă de onestitate și corectitudine pentru a fi respectat și a nu-și compromite profesionalismul în misiunea pe care o îndeplinește;
- c) să fie incoruptibil, respectiv să nu primească avantaje materiale sau de altă natură de la grupuri de interese din interiorul sau exteriorul entității verificate;
- d) să dea dovadă de corectitudine, bună credință și responsabilitate în utilizarea timpului și a resurselor materiale și financiare ale Curții de Conturi;
- e) să adopte o ținută decentă și un comportament respectuos față de angajații entităților verificate;
- f) să nu prelungească în mod subiectiv și inutil perioada de desfășurare a acțiunii de verificare la entitatea publică;
- g) să nu ia parte cu bună știință la activități și acte, în afara activității profesionale, prin care să le fie discreditată funcția.

### 1.1.3. Competența profesională

*Auditorii publici externi trebuie să aibă capacitatea de a se pronunța pe baza raționamentului profesional asupra unei probleme sau situații întâlnite în activitatea de audit și să cunoască și să aplice politicile, procedurile și standardele de audit proprii Curții de Conturi, regulamentele, normele interne, precum și sistemele de contabilitate și de management financiar aplicabile entității auditate.*

Principiul competenței profesionale presupune, din partea auditorului public extern, următoarele:

- a) să își însușească bine legislația care reglementează modul de organizare și funcționare a entității verificate;
- b) să aibă pregătire teoretică și practică pentru desfășurarea activităților de audit;
- c) să-și îmbunătățească continuu pregătirea profesională, pentru a-și îndeplini responsabilitățile specifice funcției pe care o ocupă, prin pregătire profesională continuă individuală;
- d) să susțină pe bază de probe certe constatările, concluziile, recomandările formulate și măsurile propuse în rapoartele întocmite ca urmare a misiunilor desfășurate la entitățile verificate.

Auditorii publici externi trebuie să își mențină pe toată durata misiunilor de audit atât scepticismul profesional cât și atenție cuvenită.

#### *a) Scepticismul profesional*

*Auditorii publici externi trebuie să planifice și să efectueze misiunile de audit având o atitudine de scepticism profesional.*

Scepticismul profesional, este atitudinea de neîncredere sau de îndoială cu privire la realitatea și corectitudinea datelor, informațiilor și documentelor prezentate de către entitatea verificată, determinându-i pe auditorii publici externi să evalueze critic și obiectiv valabilitatea informațiilor din probele de audit obținute, fiind atenți în special la acelea care le pot diminua încrederea în documentele prezentate.

#### *b) Atenția cuvenită în activitatea de audit*

*Curtea de Conturi și auditorii publici externi trebuie să manifeste preocupare și să acorde atenția cuvenită în respectarea și implementarea standardelor de audit.*

Atenția cuvenită reprezintă preocuparea permanentă pe care auditorii publici externi trebuie să o manifeste față de sarcinile de serviciu pe care le au de îndeplinit potrivit standardelor de audit, regulamentelor și normelor interne ale Curții de Conturi în activitatea desfășurată la entitățile supuse verificării. Ei trebuie să fie atenți în aplicarea standardelor de audit în munca de planificare a misiunii de audit financiar, în cea de colectare și evaluare a probelor de audit, precum și în formularea constatărilor, concluziilor și recomandărilor.

Curtea de Conturi, în cazul în care apelează la serviciile unor experți externi pentru clarificarea unor abateri constatate cu ocazia unei misiuni de audit, trebuie să manifeste atenția cuvenită cu privire la competențele și aptitudinile acestora.

#### 1.1.4. Confidențialitatea

*Auditorii publici externi trebuie să știe că informațiile puse la dispoziția lor de către entitatea auditată sau dobândite din alte surse pe parcursul desfășurării activității de audit au caracter confidențial. Acestea nu trebuie dezvăluite decât în situațiile prevăzute de lege. Confidențialitatea informațiilor este obligatorie și după încetarea raportului de muncă dintre auditorii publici externi și Curtea de Conturi.*

Conform acestui standard, auditorii publici externi nu pot dezvălui informațiile puse la dispoziția lor de către entitatea auditată, decât în cazul în care există o autorizare în ceea ce privește prezentarea acestora sau dacă există o obligație legală sau profesională de a fi prezentate. Auditorii publici externi nu trebuie să folosească în scop personal informațiile obținute pe parcursul desfășurării misiunii de audit. Auditorii publici externi nu trebuie să exprime public comentarii cu privire la acțiunile de audit pe care le-au efectuat.

Dacă în exercitarea activității de audit, auditorii publici externi iau cunoștință de informații care constituie secrete de stat, de serviciu, comerciale sau individuale, aceștia sunt obligați să respecte caracterul lor și să le facă cunoscute numai autorităților îndreptățite.

#### 1.1.5. Conduita profesională

*Auditorii publici externi trebuie să acționeze într-o manieră prin care să evite orice situație care ar putea să le discrediteze activitatea desfășurată și prestigiul Curții de Conturi.*

Auditorii publici externi trebuie să acționeze, în misiunile de audit, în conformitate cu prevederile legale, regulamentele, standardele, procedurile, tehnicile și normele interne de lucru ale Curții de Conturi pentru a asigura atingerea scopului misiunii de audit și îndeplinirea obiectivelor specifice acesteia.

Auditorii publici externi trebuie să respecte următoarele reguli de conduită profesională:

- a) să aibă un comportament decent și respectuos atât în relațiile cu colegii și șefii ierarhici din cadrul Curții de Conturi, cât și în relațiile cu angajații din cadrul entităților verificate;
- b) să nu practice vreo formă de amenințare/presiune asupra colegilor/personalului din Curtea de Conturi sau asupra angajaților entităților verificate, indiferent de funcția deținută;
- c) să dea dovadă de exigență în examinarea aspectelor supuse verificării și în obținerea datelor și informațiilor, astfel încât, constatările, concluziile recomandările și măsurile propuse să fie complete, clare și reale;
- d) să dea dovadă de perseverență și consecvență în solicitarea și obținerea datelor, informațiilor și documentelor necesare stabilirii concluziilor, iar în cazul în care acestea nu sunt puse la dispoziție de către entitatea verificată, să aplice procedurile prevăzute de lege;
- e) să dea dovadă de operativitate în exercitarea atribuțiilor de serviciu.

#### 1.1.6. Obiectivitatea

*Auditorii publici externi trebuie să dovedească nepărtinire și imparțialitate în misiunile de audit și în special în rapoartele de audit, care trebuie să fie corecte și obiective.*

Conform acestui standard, auditorii publici externi trebuie să dovedească prin probe, calcule și raționamente, că formularea constatărilor, concluziilor consemnate în rapoartele de audit și măsurile propuse pentru înlăturarea neregulilor sau abaterilor constatate se referă la activitatea entității auditate.

Constatările, concluziile, recomandările și formularea opiniei de audit consemnate în raportul de audit trebuie să se bazeze pe probele obținute și colectate în conformitate cu standardele de audit ale Curții de Conturi.

Auditorii publici externi utilizează informațiile, care le sunt prezentate atât de către entitatea auditată cât și de către oricare alte persoane, într-un mod imparțial în formularea constatărilor, concluziilor, și recomandărilor

Obiectivitatea unui auditor public extern presupune atât *neutralitatea politică*, cât și lipsa oricărui *conflict de interese* ale acestuia.

**a) Neutralitate politică**

***Auditorii publici externi trebuie să-și păstreze neutralitatea politică, atât în fapt cât și în percepția publică.***

Acest standard impune auditorilor ca în îndeplinirea sarcinilor de audit să-și mențină independența față de orice influență politică. Importanța acestui standard este impusă de relațiile în care se află Curtea de Conturi cu Parlamentul, cu executivul și cu alte organisme publice autorizate prin lege să primească sau să examineze, după caz, rapoartele sale. Neutralitatea politică este impusă și prin Codul de conduită etică adoptat de plenul Curții de Conturi.

**b) Conflict de interese**

***Auditorii publici externi trebuie să evite apariția de potențiale conflicte de interese între entitatea auditată și aceștia.***

Conform acestui standard, auditorii publici externi trebuie să evite orice conflict de interese, prin refuzul de a primi avantaje materiale sau de altă natură, obținute în mod direct sau indirect, pentru sine sau pentru alții, care ar putea să le afecteze integritatea. De asemenea, ei trebuie să evite relațiile personale cu managerii și cu angajații entității auditate pentru ca aceștia să nu le poată influența, compromite sau amenința capacitatea de a acționa în mod independent.

În misiunile lor, auditorii publici externi trebuie să evite relațiile în care există un risc de corupție sau care pot să pună la îndoială obiectivitatea și independența lor.

Pentru a evita un conflict de interese, auditorii publici externi nu trebuie să se folosească de poziția lor oficială pentru satisfacerea intereselor personale în cadrul misiunilor pe care le desfășoară la entitățile supuse auditului, atât înainte, cât și pe timpul sau după finalizarea acestora și nu trebuie să utilizeze informațiile obținute în timpul misiunii lor în interesul propriu sau în interesul altor persoane.

## **1.2. Standardul privind documentația de audit**

Documentația de audit furnizează dovada faptului că auditul s-a efectuat în conformitate cu standardele de audit.

**Documentația de audit**

***Auditorii publici externi trebuie să întocmească documentația corespunzătoare activităților desfășurate în cadrul etapelor auditului, astfel încât aceasta să permită unui alt auditor, care nu are nicio legătură cu auditul respectiv, să înțeleagă raționamentele profesionale, constatările, concluziile și recomandările consemnate în raportul de audit.***



În înțelesul acestui standard, documentația reprezintă documentele de lucru, actele de control și celelalte acte întocmite de auditorii publici externi pe parcursul misiunii de audit, precum și actele, documentele și informațiile primite de la entitatea verificată ori de la alte persoane juridice și fizice.

Auditorii publici externi trebuie să probeze prin actele, documentele și informațiile dobândite toate constatările și concluziile rezultate în urma misiunii de audit. De asemenea, documentația trebuie să facă legătura între activitatea de audit desfășurată și rezultatele acesteia.

Documentația în activitatea de audit este necesară din următoarele considerente:

- a) face dovada activității de audit începând de la pregătirea acțiunii de audit, planificarea acesteia și verificarea tuturor obiectivelor auditului până la raportare și, mai apoi, la verificarea implementării măsurilor dispuse;
- b) prezintă procedurile de audit utilizate;
- c) confirmă și susține constatările, concluziile și recomandările auditorului public extern, prezentate în rapoartele de audit;
- d) crește eficiența și eficacitatea auditului;
- e) servește auditorului ca probă că a respectat Standardele de audit;
- f) facilitează planificarea, execuția și raportarea activității de audit;
- g) dovedește calitatea activității desfășurate de auditorii publici externi și eventuala necesitate a perfecționării pregătirii profesionale a acestora;
- h) dovedește activitatea desfășurată de experții externi atunci când Curtea de Conturi apelează la serviciile acestora;
- i) oferă informații care pot fi utilizate în activități viitoare.

Dacă auditorii publici externi intenționează să se bazeze pe datele și informațiile rezultate în urma întâlnirilor cu reprezentanții entității auditate, aceștia trebuie să întocmească note de întâlnire, care vor fi folosite ca probe de audit.

Auditorii publici externi trebuie să informeze entitatea auditată cu privire la faptul că notele de întâlnire pot fi utilizate ca probe de audit.

### **1.2.1. Documentele de lucru**

Documentul de lucru, este suportul material pe care auditorul public extern consemnează în etapele de planificare și de execuție a auditului, în principal, următoarele informații: titlul documentului; structura la nivelul căreia se efectuează acțiunea de verificare; numele și prenumele auditorului public extern care întocmește documentul respectiv; denumirea acțiunii de verificare; data și scopul întocmirii documentului; dimensiunea și conținutul eșantionului selectat din cadrul fiecărei categorii de operațiuni economice verificate în vederea atingerii obiectivelor acțiunii de verificare; procedurile de audit aplicate în vederea obținerii de probe suficiente și adecvate; observațiile, descrierile, aprecierile, evaluările, constatările, concluziile și recomandările pe care le-au formulat auditorii publici externi cu privire la acțiunea de verificare efectuată; sursa și deținătorul informației; indexul documentului de lucru și trimiteri încrucișate la referințele de lucru; persoana care a efectuat revizuirea. Toate aceste documente de lucru pot fi prezentate sub forma înscrisurilor pe suport de hârtie, pe film, pe medii de înregistrare electronice etc.

Modul de întocmire, organizare și conținutul documentelor de lucru scot în evidență nivelul de pregătire, experiența și cunoștințele auditorului public extern în domeniul auditului, precum și calitatea activității de audit. Documentele de lucru, actele de control și celelalte acte întocmite de auditorii publici externi pe parcursul misiunii de audit trebuie să fie complete și detaliate pentru a permite altui auditor, care nu a avut nicio legătură anterioară cu auditul, să poată, ulterior, pe baza acestora să înțeleagă constatările, concluziile și recomandările misiunii de audit.

La elaborarea/întocmirea documentelor de lucru se va ține seama că acestea trebuie să îndeplinească următoarele cerințe:



- a) să fie corecte și complete pentru a susține constatările, concluziile și recomandările formulate de către auditorii publici externi;
- b) să fie clare și inteligibile;
- c) să fie lizibile;
- d) informațiile conținute trebuie să fie reduse la aspectele relevante și utile obiectivelor auditului, în corelație cu pragul de semnificație stabilit;
- e) dacă la documentele de lucru au fost atașate acte și documente în copie, acestea trebuie să fie îndosariate și referanțate împreună.

Documentele de lucru trebuie să justifice că obligațiile auditorului public extern cu privire la efectuarea auditului au fost îndeplinite, că standardele de audit au fost aplicate, iar constatările, concluziile, recomandările și opinia sunt corect fundamentate.

### 1.2.2. Dosarele de audit

Documentația de audit trebuie păstrată și organizată în dosare de audit, care sunt de două tipuri, respectiv :

- a) dosarul curent;
- b) dosarul permanent.

a) **Dosarul curent** va cuprinde raportul de audit împreună cu anexele acestuia, documentele de lucru, planul de audit și alte informații obținute în cadrul misiunii de audit curente, care să susțină opinia de audit.

Pentru a ușura administrarea și revizuirea documentelor conținute în dosarul curent, auditorul public extern trebuie să le elaboreze și să le ordoneze în mod logic în dosarele de audit, cu ajutorul unui sistem de indici de referință și referințe încrucișate care să corespundă necesităților fiecărei verificări în parte. Indexarea trebuie să fie simplă și ușor de urmărit.

b) **Dosarul permanent** trebuie să cuprindă toate informațiile și documentele care sunt relevante și de interes permanent pentru misiunile de audit viitoare.

Existența unui dosar permanent permite o mai bună utilizare a bugetului de timp alocat misiunii de audit, prin transmiterea principalelor informații referitoare la entitatea auditată de la un an la altul și prin evitarea repetării unor activități la fiecare misiune de audit recurentă.

Dosarul permanent de audit constituit în anii anteriori trebuie să fie verificat/revizuit pentru obținerea asigurării că acesta conține date și informații relevante.

Mentținerea confidențialității și păstrarea în condiții de siguranță a dosarelor de audit, precum și arhivarea acestora se realizează conform procedurilor proprii adoptate de Curtea de Conturi.

## 1.3. Standardul privind respectarea principiilor de legalitate și regularitate

Scopul acestui standard este de a stabili obligația auditorului public extern ca pe parcursul unei misiuni de audit financiar să urmărească dacă entitatea auditată a respectat actele normative, principiile și regulile procedurale și metodologice aplicabile în activitatea acesteia.

Auditorul este responsabil pentru obținerea unei asigurări rezonabile privind faptul că operațiunile economice desfășurate de entitate și situațiile financiare, în ansamblu, nu conțin denaturări semnificative, ca rezultat al procedurilor de audit efectuate.

Conducerea entității răspunde de efectuarea operațiunilor entității în conformitate cu prevederile legale aplicabile în domeniul său de activitate.

***Auditorii publici externi trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la respectarea actelor normative, care pot avea efecte în determinarea denaturărilor semnificative din situațiile financiare.***

În acest scop, auditorul trebuie să înțeleagă bine actele normative, pentru a evalua dacă au fost corect aplicate.

Abaterile de la legalitate și regularitate constatate de auditorul public extern trebuie comunicate conducerii entității auditate și consemnate în documentele de raportare prevăzute în standardele, regulamentele și normele interne de lucru ale Curții de Conturi.

Auditorul evaluează, inclusiv prin exercitarea raționamentului și scepticismului profesional, dacă probele obținute sunt suficiente și adecvate, astfel încât să reducă riscul de audit.

Analiza cauzelor și consecințelor abaterilor de la legalitate și regularitate, precum și estimarea valorii acestora este o problemă de raționament profesional și include luarea în considerare a aspectelor cantitative și calitative ale operațiunilor în cauză. În acest scop, trebuie luați în considerare o serie de factori, cum ar fi:

- a) natura abaterilor de la legalitate și regularitate;
- b) cauzele care au dus la abateri de la legalitate și regularitate;
- c) circumstanțele în care entitatea auditată și-a desfășurat activitatea și dacă auditorul a analizat riscurile semnificative pentru fiecare categorie de operațiuni în parte;
- d) responsabilitățile manageriale, limitele delegării de competențe, natura împuternicirii sau dreptului de a da dispoziții sau de a lua decizii;
- e) posibilele efecte și consecințe ale abaterilor de la legalitate și regularitate;
- f) importanța problemei în cauză, spre exemplu: este subiectul unui interes public semnificativ, afectează cetățenii, alte entități etc.;
- g) necesitățile și așteptările legislativului, publicului și ale altor utilizatori ai raportului de audit;
- h) importanța sumelor în cauză, ca de exemplu: valori, număr de persoane și entități implicate etc.;
- i) întinderea sau valoarea cazurilor privind nelegalitatea și neregularitatea.

#### **1.4. Standardul privind utilizarea activității auditorilor interni**

Standardul referitor la utilizarea activității auditorilor interni prevede că:

***Atunci când auditorul public extern intenționează să utilizeze rezultatele activităților specifice ale auditorilor interni, acesta trebuie să stabilească și să aplice proceduri de audit pentru a determina caracterul adecvat al acestor activități, în vederea atingerii obiectivelor pe care le urmărește.***

Scopul acestui standard este de a oferi auditorilor publici externi informații privind rezultatele activității de audit intern, pe care le pot folosi pe parcursul misiunii de audit.

Auditul intern este o activitate organizată în cadrul entității de către conducerea acesteia, care include :

- a. monitorizarea controlului intern;
- b. examinarea informațiilor financiare și operaționale;
- c. revizuirea economicității, eficienței și eficacității operațiunilor entității;
- d. verificarea respectării actelor normative în vigoare.

Pentru înțelegerea activității de audit intern auditorul public extern evaluează, în principal, următoarele aspecte:

- a) dacă activitatea de audit intern este organizată și funcționează conform legii;
- b) dacă pentru numirea șefilor compartimentului de audit intern și a auditorilor interni sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege;
- c) dacă munca de audit intern a fost realizată de către auditori interni care au pregătirea și experiența adecvată;
- d) dacă există constrângeri sau restricții din partea conducerii entității în legătură cu organizarea și exercitarea auditului intern;
- e) dacă activitatea de audit intern este planificată, supravegheată și revizuită corespunzător;
- f) dacă activitățile au fost monitorizate, revizuite și consemnate în documente în mod corespunzător;
- g) dacă natura și întinderea misiunilor de audit intern desfășurate pe parcursul anului s-au realizat conform planului anual de audit;
- h) dacă auditul intern se desfășoară pe baza unor proceduri de audit aplicate activităților specifice entității și dacă s-au cuprins în planul de activitate activitățile care prezintă un risc ridicat;
- i) dacă au fost respectate metodologia și prevederile legale în desfășurarea activității de audit intern;
- j) dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate care să dea posibilitatea auditorilor interni să formuleze concluzii corecte;
- k) dacă concluziile auditorilor interni sunt adecvate, iar rapoartele acestora reflectă rezultatele activității de audit intern desfășurate;
- l) dacă recomandările formulate în rapoartele de audit intern au fost implementate;
- m) dacă deficiențele constatate de auditorul intern au fost rezolvate corespunzător.

Rezultatele evaluării activității de audit intern se consemnează de către auditorul public extern în raportul de audit.

În urma evaluării activității de audit intern auditorul public extern poate concluziona în ce măsură se poate baza pe munca auditorilor interni.

## 1.5. Standardul privind utilizarea activității unui expert

Standardul referitor la utilizarea activității unui expert prevede că:

***În vederea obținerii de probe adecvate de audit în alt domeniu decât cel financiar - contabil, auditorul public extern poate apela la serviciile unui expert.***

Dacă pe parcursul desfășurării acțiunilor de control și audit public extern ale Curții de Conturi se consideră că sunt necesare cunoștințe și experiență specială în alte domenii decât cel financiar-contabil și de audit, la propunerea motivată a auditorilor publici externi se poate apela la serviciile unui expert în domeniul respectiv.

Prin norme interne ale Curții de Conturi se stabilește procedura de urmat în acest caz, care include următoarele:

- a) modul de luare a deciziei privind apelarea la serviciile unui expert;
- b) desemnarea expertului;
- c) verificarea modului de îndeplinire de către expert a condițiilor de competență (certificarea profesională, autorizarea sa de către un organism profesional, experiența profesională și

- reputația expertului în domeniul în care auditorul urmărește să obțină probe de audit) și de obiectivitate;
- c) stabilirea modalității de plată de către Curtea de Conturi a contravalorii serviciilor prestate de către expert;
  - d) stabilirea condițiilor și termenelor de predare a expertizei solicitate.

În cazul întocmirii unui raport de audit în care se exprimă opinie favorabilă, nu trebuie făcută referire la activitatea expertului.

În cazul întocmirii unui raport de audit în care auditorul public extern exprimă altă opinie decât cea favorabilă, se poate face referire la activitatea expertului.

## 1.6. Standardul privind asigurarea și controlul calității în activitatea de audit

Acest standard stabilește cerințele cu privire la asigurarea și controlul calității în activitatea de audit.

Standardul referitor la controlul calității în activitatea de audit prevede următoarele:

*Curtea de Conturi trebuie să stabilească principii și proceduri care să asigure urmărirea permanentă a îndeplinirii misiunilor de audit în condiții de calitate.*

Calitatea este gradul în care o serie de caracteristici inerente ale unui audit public extern răspund cerințelor cadrului legal în baza căruia își desfășoară activitatea Curtea de Conturi. Cu privire la activitatea Curții de Conturi, aceste caracteristici sunt:

**a) semnificația** — importanța domeniului și a entităților supuse verificării, a temelor abordate, amploarea constatărilor rezultate din verificările efectuate de Curtea de Conturi și efectele acestora asupra utilizatorilor, respectiv Parlamentul, consiliile locale, mass-media, publicul larg;

**b) fidelitatea** — măsura în care rapoartele de audit și celelalte acte întocmite în procesul de valorificare a constatărilor rezultate în urma acțiunilor de verificare efectuate prezintă în mod fidel și corect situația activității desfășurate și raportate de entitățile verificate, iar constatările, concluziile, recomandările și opiniile exprimate de auditorii publici externi sunt susținute de probe de audit suficiente și adecvate;

**c) obiectivitatea** — acțiunea de verificare a fost efectuată în mod obiectiv și corect, iar auditorii publici externi își fundamentează constatările și concluziile ca urmare a unei analize juste a probelor de audit obținute;

**d) amploarea** — planul de audit și modul de realizare a acțiunilor de verificare acoperă integral obiectivele prevăzute pentru acțiunea respectivă;

**e) operativitatea** — rezultatele acțiunilor de audit sunt comunicate în timp util conducerii entităților verificate de către Curtea de Conturi, în vederea luării de către acestea a măsurilor pentru înlăturarea deficiențelor constatate și îmbunătățirea performanței activității entităților;

**f) claritatea** — conținutul rapoartelor de audit este prezentat în mod clar și concis. Aceasta implică asigurarea că obiectivele, constatările, concluziile, recomandările și opiniile formulate de auditorii publici externi pot fi înțelese de către factorii de conducere și utilizatorii rapoartelor de audit;

**g) eficiența și eficacitatea** — respectiv dacă resursele folosite de Curtea de Conturi în efectuarea verificărilor la entitățile care intră în competența sa au fost justificate în raport cu rezultatele obținute, iar aceste rezultate au avut impactul pozitiv urmărit.

**Controlul calității** este un proces continuu de identificare și administrare a activităților necesare pentru realizarea obiectivelor Curții de Conturi în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate.

Controlul calității trebuie asigurat în fiecare etapă a activității specifice exercitate de Curtea de Conturi, respectiv:

- a) elaborarea planului multianual și a programului anual de activitate;
- b) organizarea acțiunilor de control și de audit public extern;
- c) planificarea, execuția și raportarea rezultatelor acțiunilor de verificare;
- d) valorificarea constatărilor consemnate în actele întocmite de către auditorii publici externi;
- e) verificarea modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse prin decizii;
- f) evaluarea impactului acestor măsuri asupra activității entităților verificate;
- g) elaborarea raportului public anual și a celorlalte rapoarte speciale pe domenii de activitate.

Controlul calității în Curtea de Conturi necesită o înțelegere clară a responsabilităților pe care le are fiecare persoană implicată în activitatea de elaborare a planului multianual, a programului anual de activitate și a raportului public anual, precum și în cea de audit public extern, acțiune care se finalizează cu evaluarea impactului avut de măsurile dispuse asupra entităților verificate.

**Asigurarea calității** reprezintă activitatea desfășurată de Curtea de Conturi pentru a se asigura că:

- a) se efectuează acțiunile de control/misiunile de audit public extern impuse de lege și cele solicitate de cele două camere ale Parlamentului;
- b) sunt selectate domeniile și entitățile cu risc ridicat;
- c) perioadele și duratele de efectuare a acțiunilor de verificare pe tipuri de acțiuni și entități sunt stabilite astfel încât să se asigure întocmirea raportului public anual în termenul prevăzut de lege;
- d) persoanele desemnate să efectueze acțiunile de audit nu se află într-o situație de incompatibilitate care să le împiedice să își desfășoare activitatea în mod competent și obiectiv;
- e) acțiunile de verificare au fost organizate, planificate, efectuate și raportate în mod corespunzător;
- f) valorificarea constatărilor consemnate în rapoartele întocmite s-a făcut cu respectarea prevederilor legale și ale regulamentelor proprii;
- g) reprezentarea instituției în instanță pentru cauzele în care Curtea de Conturi este parte se face în mod corespunzător;
- h) s-a efectuat verificarea modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse de Curtea de Conturi, precum și evaluarea impactului acestor măsuri asupra activității entităților verificate;
- i) sunt identificate modalități de creștere a calității acțiunilor de verificare;
- j) raportul public anual a avut impact asupra utilizatorilor săi.

În urmărirea obiectivului de asigurare a calității, Curtea de Conturi își stabilește proceduri care să conducă la creșterea calității activităților desfășurate de aceasta și asigură punerea lor în practică.

Asigurarea calității în activitatea de audit presupune stabilirea *unui sistem de control al calității auditului*, care trebuie să stabilească dacă personalul Curții de Conturi respectă standardele de audit, regulamentele și normele interne ale Curții de Conturi, cerințele normative și juridice și că raportul de audit este corect întocmit.

### **1.6.1. Elementele sistemului de control al calității în activitatea de audit**

Sistemul de control al calității în activitatea de audit include politicile, procedurile și evaluările legate de:

- 1.6.1.1. responsabilitatea conducerii Curții de Conturi privind calitatea în activitatea de audit;
- 1.6.1.2. cerințele de etică;
- 1.6.1.3. resursele umane.

### **1.6.1.1. Responsabilitatea conducerii Curții de Conturi privind calitatea în activitatea de audit**

Curtea de Conturi își stabilește politici și proceduri care trebuie să fie cunoscute și implementate de conducerile din cadrul structurilor centrale și teritoriale ale Curții de Conturi pentru a-și asuma responsabilitatea și pentru a face toate demersurile necesare implementării în activitatea Curții a sistemului de control al calității în activitatea de audit.

### **1.6.1.2. Cerințele de etică**

Respectarea cerințelor de etică pentru asigurarea calității în activitatea de audit trebuie să fie urmărită de către șefii structurilor de specialitate din cadrul Curții de Conturi. Principiile eticii profesionale sunt: independența, integritatea, competența profesională, confidențialitatea, conduita profesională și obiectivitatea.

### **1.6.1.3. Resursele umane**

Conducerea Curții de Conturi trebuie să ia măsurile necesare pentru a avea personal suficient, cu capacitatea, competența, dorința și specializarea necesare pentru întocmirea unor rapoarte privind asigurarea calității în activitatea de audit.

## **1.6.2. Proceduri de realizare și de monitorizare ale controlului calității în activitatea de audit**

Asigurarea și controlul calității în activitățile specifice ale Curții de Conturi se realizează în două etape:

**1.6.2.1. Prima etapă de asigurare și de control al calității în activitatea de audit** se realizează la nivelul structurilor de specialitate pe parcursul întregului proces de elaborare și de efectuare a programului de audit, care începe cu selectarea acțiunilor și entităților pentru verificare, informarea și îndrumarea adecvată și la timp a auditorilor publici externi desemnați să efectueze acțiunea și se finalizează cu evaluarea impactului avut de măsurile dispuse prin decizii asupra entităților verificate.

**1.6.2.2. Etapa a II-a de asigurare și control al calității în activitatea de audit** se desfășoară după finalizarea activităților specifice de către compartimentul de evaluare a calității activităților specifice Curții de Conturi. Scopul analizei efectuate în această etapă de asigurare și control al calității este acela de identificare a căilor de îmbunătățire a eficienței și/sau a eficacității activităților specifice desfășurate de Curtea de Conturi.

## **1.7. Standardul privind comunicarea**

*Auditorii publici externi trebuie să comunice cu entitatea auditată pe parcursul etapelor de planificare, de execuție și de raportare a auditului pentru a spori eficiența procesului de audit și pentru a clarifica cauzele care au determinat abaterile constatate.*

Orice dificultăți semnificative întâmpinate pe durata auditului, precum și situațiile de neconformitate trebuie să fie comunicate la nivelul de conducere corespunzător.

Comunicarea acestor constatări ajută la sporirea eficienței procesului de audit, la clarificarea cauzelor care au determinat abaterile constatate și la evitarea situațiilor similare în viitor.

## **1.8 Standardul privind responsabilitatea și transparența**

Standardul privind responsabilitatea și transparența are următorul conținut:

***Scopul final al activităților desfășurate de Curtea de Conturi este raportarea rezultatelor sale către organele legislative și, în final, către publicul larg. Din acest motiv, Curtea de Conturi răspunde pentru planificarea și derularea activităților sale în conformitate cu metodologiile și standardele adecvate în vederea promovării responsabilității și transparenței privind activitățile de gestionare a fondurilor publice.***

Curtea de Conturi exercită funcția de control asupra modului de formare, administrare și întrebuințare a resurselor financiare ale statului și ale sectorului public, furnizând Parlamentului și, respectiv, autorităților publice deliberative ale unităților administrativ-teritoriale rapoarte privind utilizarea și administrarea acestora, în conformitate cu principiile legalității, regularității, economicității, eficienței și eficacității.

Independența, responsabilitatea și transparența Instituției Supreme de Audit sunt cerințe esențiale într-o democrație bazată pe statul de drept și îi dau acestuia posibilitatea de a-și consolida credibilitatea.

Conceptul de *responsabilitate* se referă la cadrul juridic și de raportare al Curții de Conturi, la structura organizatorică, la strategie, la procedurile și activitățile acesteia.

Noțiunea de *transparență* se referă la obligația Curții de Conturi de a raporta public și la timp, credibil, clar și pertinent în ceea ce privește statutul, mandatul, strategia, activitățile, gestiunea financiară, operațiunile și performanțele acesteia. De asemenea, include obligația de a aduce la cunoștința publicului larg constatările și concluziile de audit, cât și accesul publicului la informațiile referitoare la instituție .

**Curtea de Conturi trebuie să respecte următoarele principii privind responsabilitatea și transparența:**

**1) exercitarea atribuțiilor într-un cadru juridic care garantează responsabilitatea și transparența.** Astfel, Curtea de Conturi dispune de un cadru legislativ și de reglementare care îi definește responsabilitățile și obligația de a răspunde pentru acțiunile ei. Legea de organizare și funcționare stabilește: autoritatea, jurisdicția și responsabilitățile privind activitatea de audit; condițiile privind numirea și demiterea președintelui Curții de Conturi și a membrilor acesteia; cerințele privind gestionarea operațională și financiară a Curții de Conturi; publicarea raportului public anual în termenul stabilit. De asemenea, Curtea de Conturi asigură calitatea activităților pe care le desfășoară, precum și confidențialitatea probelor de audit și a altor informații privind activitatea desfășurată.

**2) publicarea mandatului, a responsabilităților, misiunii și strategiei.** Astfel, Curtea de Conturi trebuie să își facă publice pe pagina sa de web: mandatul, misiunea, organizarea, strategia și relațiile cu diferite părți interesate, inclusiv cu Parlamentul și executivul.

**3) adoptarea de standarde de audit, de procese și de metode de audit care sunt obiective și transparente.** Astfel, Curtea de Conturi trebuie să adopte standarde și metodologii de audit conforme principiilor de audit fundamentale ale INTOSAI, elaborate conform Standardelor Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit și în conformitate cu prevederile legii sale de organizare și funcționare.

**4) aplicarea de standarde înalte de conduită etică și profesională la toate nivelurile ierarhice.** Astfel, Curtea de Conturi trebuie să adopte un Cod de conduită etică și profesională, elaborat în conformitate cu Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit, prin care să se asigure prevenirea conflictelor de interese și a corupției și prin care să se promoveze în mod activ comportamentul etic la nivelul întregii organizații. Cerințele și obligațiile etice ale auditorilor, ale funcționarilor publici și ale personalului contractual trebuie aduse la cunoștința publicului prin publicarea Codului de conduită etică și profesională pe pagina de web a Curții de Conturi.

**5) respectarea principiilor privind responsabilitatea și transparența și atunci când se apelează la serviciile unor experți.** Apelarea la serviciile unor experți intră în competențele Curții de Conturi și face obiectul politicilor etice, respectiv: evitarea conflictului de interese, asigurarea integrității, a independenței și a competenței profesionale.

6) gestionarea operațiunilor în conformitate cu principiile de economicitate, eficacitate și eficiență, cu legile și reglementările aplicabile și întocmirea de rapoarte de activitate asupra acestor aspecte, care se fac publice.

7) să raporteze Parlamentului și organelor deliberative ale unităților administrativ-teritoriale asupra rezultatelor auditurilor efectuate, a concluziilor și recomandărilor formulate, precum și privind valorificarea măsurilor luate de entitățile auditate ca urmare a măsurilor dispuse. De asemenea, Curtea de Conturi trebuie să întrețină o relație strânsă cu comisiile parlamentare de buget-finanțe, pentru a le ajuta să înțeleagă mai bine rapoartele și concluziile de audit.

8) publicarea Raportului public anual în Monitorul Oficial;

9) apelarea la consiliere externă și independentă pentru a consolida calitatea și credibilitatea activității de audit.

### **1.8.1. Responsabilitatea auditorilor publici externi**

*Responsabilitatea auditorilor publici externi este aceea de a planifica și efectua auditul financiar astfel încât să se obțină o asigurare rezonabilă privind existența sau absența unor erori/abateri semnificative în activitatea desfășurată de entitate și reflectată în situațiile financiare.*

Responsabilitatea auditorilor publici externi cu privire la misiunea de audit financiar presupune următoarele:

- a) efectuarea misiunii de audit financiar în conformitate cu prevederile regulamentelor și ale standardelor de audit ale Curții de Conturi;
- b) planificarea și desfășurarea misiunii de audit pentru certificarea acurateței și veridicității datelor din situațiile financiare verificate, în condițiile obținerii unei asigurări rezonabile cu privire la îndeplinirea obiectivului general al auditului financiar;
- c) ca probele de audit obținute să ofere o bază rezonabilă pentru susținerea constatărilor, concluziilor, recomandărilor și opiniei formulate de auditorii publici externi;
- d) efectuarea misiunii în conformitate cu standardele de audit ale Curții de Conturi sau cu standardele internaționale de audit, în cazul în care Curtea de Conturi a participat la misiuni internaționale.

### **1.8.2. Responsabilitatea conducerii entității auditate**

*Responsabilitatea conducerii entității auditate este stabilită prin lege. Certificarea contului verificat nu constituie temei pentru exonerarea de răspundere juridică.*

**Conducerea entității auditate răspunde pentru:**

- a) elaborarea și fundamentarea proiectului de buget propriu;
- b) angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor în limita creditelor bugetare repartizate și aprobate și numai în legătură cu activitatea instituției publice respective și cu respectarea dispozițiilor legale;
- c) realizarea veniturilor;
- d) angajarea și utilizarea creditelor bugetare pe baza bunei gestiuni financiare;
- e) integritatea bunurilor încredințate instituției;
- f) organizarea și ținerea la zi a contabilității, prezentarea la termen a situațiilor financiare privind situația patrimoniului aflat în administrare și privind execuția bugetară; selectarea și aplicarea politicilor contabile adecvate;
- g) întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil acestora;



- h) organizarea sistemului de monitorizare a programului de achiziții publice și a programului de lucrări de investiții publice;
- i) organizarea evidenței programelor, inclusiv a indicatorilor aferenți acestora;
- j) organizarea și ținerea la zi a evidenței patrimoniului, conform prevederilor legale;
- k) organizarea, implementarea și menținerea unui sistem de control intern corespunzător pentru întocmirea și prezentarea corectă și fidelă a situațiilor financiare;
- l) monitorizarea performanțelor financiare și nefinanciare ale entităților aflate în coordonare;
- m) îndeplinirea altor atribuții prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.

### **1.9. Standardul privind urmărirea modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse de Curtea de Conturi**

*Curtea de Conturi efectuează, după un interval de timp stabilit de la caz la caz, în funcție de natura activității și recomandările cuprinse în raportul de audit, o verificare a modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse prin decizie, evaluând totodată și impactul acestor măsuri asupra activității entității verificate.*

Recomandările formulate de auditorii publici externi în rapoartele de audit vor sta la baza formulării măsurilor dispuse de Curtea de Conturi entităților verificate, pentru înlăturarea neregulilor constatate în activitatea acestora și a acțiunilor care contravin prevederilor legale, precum și pentru stabilirea întinderii prejudiciilor și recuperarea acestora.

Entitățile auditate trebuie să comunice Curții de Conturi, la data stabilită, modul de ducere la îndeplinire a măsurilor ce le-au fost dispuse prin decizie în urma rapoartelor de audit.

După un interval de timp stabilit de la caz la caz, în funcție de natura activității și recomandările cuprinse în raportul de audit, Curtea de Conturi efectuează o verificare a modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse prin decizie, evaluând totodată și impactul acestor măsuri asupra activității entității verificate.

## PARTEA a II – a

### STANDARDELE SPECIFICE AUDITULUI FINANCIAR

#### Introducere

Curtea de Conturi exercită activitatea de audit financiar asupra conturilor anuale de execuție ale bugetului public consolidat, urmărind, în principal:

- a) exactitatea și realitatea situațiilor financiare, așa cum sunt stabilite în reglementările contabile în vigoare;
- b) evaluarea sistemelor de management și control la autoritățile cu sarcini privind urmărirea obligațiilor financiare către bugete sau către alte fonduri publice stabilite prin lege ale persoanelor juridice sau fizice;
- c) utilizarea fondurilor alocate de la buget sau din alte fonduri speciale, conform destinației stabilite;
- d) calitatea gestiunii economico-financiare;
- e) economicitatea, eficacitatea și eficiența utilizării fondurilor publice;
- f) evaluarea activității de control financiar propriu și de audit intern a entităților verificate.

**Obiectivul general al auditului financiar** desfășurat de către Curtea de Conturi la instituțiile publice este acela de a se obține o asigurare rezonabilă cu privire la:

- a) modul de administrare a patrimoniului public și privat al statului și al unităților administrativ-teritoriale, precum și execuția bugetelor de venituri și cheltuieli de către entitatea verificată, dacă acestea sunt în concordanță cu scopul, obiectivele și atribuțiile prevăzute în actele normative prin care a fost înființată entitatea verificată și respectă principiile legalității, regularității, economicității, eficienței și eficacității;
- b) situațiile financiare auditate, dacă acestea sunt întocmite de către entitate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil în România, respectă principiile legalității și regularității și oferă o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată de entitatea respectivă.

furnizându-se în acest sens o opinie. Opinia se formulează numai după ce auditorii au folosit în munca lor setul de concepte, principii și metode pe baza cărora s-au stabilit etapele și procedurile de verificare, set ce poartă denumirea de standarde de audit.

**Situațiile financiare anuale**, stabilite potrivit legii, sunt documentele oficiale de prezentare a situației economico-financiare a entității supuse auditului financiar, care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată de entitatea respectivă.

#### Certificarea conturilor

Curtea de Conturi certifică, conform prevederilor legii, acuratețea și veridicitatea datelor din conturile anuale de execuție bugetară auditate.

Certificarea contului anual de execuție bugetară nu constituie temei pentru exonerarea de răspundere juridică a entității auditate.

#### Organizarea misiunii de audit financiar

Entitățile incluse în programul anual de activitate trebuie notificate asupra misiunii de audit financiar ce se efectuează de către structurile Curții de Conturi.

Prin adresa de notificare se solicită entității auditate pregătirea actelor, documentelor și informațiilor necesare efectuării misiunii de audit financiar, în structura stabilită de Curtea de Conturi,

precum și a unei declarații din partea conducerii entității auditate, ce cuprinde aserțiunile acestora cu privire la situațiile financiare și activitatea desfășurată.

**Desemnarea auditorilor publici externi care urmează să realizeze auditul financiar** se face astfel încât să se asigure rotația acestora, ei neputând efectua mai mult de două verificări consecutive la aceeași entitate.

Conducerea structurii de specialitate asigură pregătirea auditorilor publici externi, urmând ca pe parcursul derulării misiunii de audit financiar să se organizeze analize periodice și o supraveghere permanentă a auditorilor publici externi în vederea asigurării unei calități corespunzătoare a activității desfășurate la nivelul Curții de Conturi.

## Capitolul 1

### 2.1. STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE PLANIFICARE

În vederea atingerii obiectivelor auditului financiar, echipa de audit trebuie să își planifice activitatea în scopul cunoașterii activității entității auditate, a identificării categoriilor de operațiuni economice care vor fi auditate și a procedurilor de audit ce urmează a fi utilizate.

Standardele specifice etapei de planificare a auditului financiar urmăresc stabilirea cadrului și criteriilor pentru îndeplinirea misiunii de audit, precum și procedurile și tehnicile de audit folosite de auditori în această etapă.

Aceste standarde se află într-o relație de interdependență cu standardele generale de audit, precum și cu standardele specifice etapelor de execuție și raportare.

Pentru etapa de planificare a auditului financiar există un standard general și opt standarde specifice, corespunzătoare fiecărei faze a planificării auditului.

#### **Standardul general al etapei de planificare stabilește că:**

*Auditorii publici externi trebuie să-și planifice misiunea de audit astfel încât să se asigure că vor realiza un audit de calitate, într-o manieră economică, eficientă și eficace, cu încadrarea în bugetul de timp repartizat misiunii.*

Planificarea activității de audit financiar este un proces în cadrul căruia auditorul public extern trebuie:

- a) să identifice și să stabilească baza legală aplicabilă entității auditate și aspectele semnificative privind mediul în care funcționează aceasta;
- b) să stabilească obiectivele auditului și procedurile de audit ce trebuie aplicate pentru atingerea acestora;
- c) să înțeleagă relațiile funcționale și organizatorice din cadrul entității auditate;
- d) să analizeze și să evalueze sistemele de management, contabil și de control intern ale entității auditate;
- e) să evalueze activitatea de audit intern realizată de compartimentul de specialitate al entității auditate, pentru a stabili nivelul de încredere în acesta;
- f) să determine pragul de semnificație care va fi utilizat în audit;
- g) să determine cea mai eficientă și eficace abordare a auditului;
- h) să analizeze modul în care conducerea entității auditate a implementat recomandările stabilite de Curtea de Conturi în misiunile de audit anterioare ;
- i) să elaboreze planul de audit.

În planificarea auditului financiar trebuie parcurse următoarele faze:

- 2.1.1. înțelegerea activității entității auditate;
- 2.1.2. evaluarea sistemului de control intern al entității;
- 2.1.3. identificarea și evaluarea riscurilor în cadrul entității;
- 2.1.4. determinarea pragului de semnificație (materialitatea);
- 2.1.5. determinarea categoriilor de operațiuni economice ce urmează a fi auditate;
- 2.1.6. stabilirea metodelor de selectare din cadrul categoriilor de operațiuni economice a elementelor în vederea testării acestora;
- 2.1.7. abordarea auditului financiar;
- 2.1.8. elaborarea de către auditorii publici externi a planului de audit.

### 2.1.1. Înțelegerea activității entității auditate

*Auditorii publici externi trebuie să obțină informații suficiente și relevante privind entitatea auditată, astfel încât să le permită să înțeleagă activitatea, operațiunile și practicile acesteia, care potrivit raționamentului profesional pot avea un impact semnificativ asupra situațiilor financiare supuse verificării.*

În cadrul acestei faze, auditorul public extern trebuie să realizeze cunoașterea activității entității auditate, revizuiind informațiile acumulate din auditurile realizate în anii anteriori și actualizându-le cu informațiile noi aferente anului financiar auditat.

În faza de înțelegere a activității entității auditate, echipa de audit trebuie să obțină informații cu privire la:

- a) contextul economico-social în care funcționează entitatea;
- b) cadrul legal care reglementează funcționarea entității;
- c) structura organizatorică și relațiile funcționale ale entității auditate;
- d) obiectivele, funcțiile și atribuțiile entității auditate și factorii interni și externi care pot influența realizarea acestora;
- e) situațiile financiare ale entității auditate;
- f) sistemul contabil și înțelegerea sistemului informatic ale entității auditate;
- g) rapoartele de audit intern și extern și alte acte de control existente la nivelul entității, precum și modul în care au fost implementate recomandările prevăzute în acestea;
- h) sursele potențiale de date și informații, în vederea obținerii probelor care vor susține opinia de audit.

În cadrul acestei faze auditorii publici externi vor consulta și dosarul permanent constituit la nivelul structurii de specialitate a Curții de Conturi pentru fiecare entitate verificată în perioada precedentă, dacă este cazul.

Probele de audit pentru înțelegerea activității entității auditate se obțin atât din etapa de documentare a misiunii de audit financiar, cât și din informațiile, actele, documentele, răspunsurile la chestionare și declarația conducerii entității auditate, furnizate de aceasta.

Cunoașterea entității dă posibilitatea auditorului public extern să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare.

Riscul de denaturare semnificativă reprezintă riscul ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ înainte de începerea auditului .

## 2.1.2. Evaluarea sistemului de control intern al entității

*Auditorii publici externi trebuie să evalueze nivelul de încredere pe care îl pot atribui sistemului de control intern al entității auditate pentru a stabili procedurile de audit ce urmează a fi utilizate pe parcursul întregii misiuni de audit financiar.*

Standardele de audit internaționale, general acceptate, definesc sistemul de control intern ca fiind procesul organizat de conducerea unei entități publice cu scopul obținerii unei asigurări rezonabile privind îndeplinirea obiectivelor entității respectiv la raportarea financiară, eficiența și eficacitatea operațiunilor derulate, precum și conformitatea cu legislația în vigoare.

Sistemul de control intern este ansamblul structurilor organizatorice, metodelor, procedurilor și formelor de control exercitate la nivelul unei entități publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale în vederea asigurării administrării în mod economic, eficient și eficace a fondurilor publice și a patrimoniului public și/ sau privat al statului/ unităților administrativ – teritoriale.

Controlul intern este un proces desfășurat de către toți angajații unei entități publice, coordonat de către conducătorii tuturor compartimentelor prin procedurile operaționale de lucru și se află în responsabilitatea managerului, care trebuie să îl implementeze și să îl monitorizeze.

Obiectivul principal urmărit de auditorii publici externi în această fază îl reprezintă evaluarea capacității sistemului de control intern de a preveni, detecta și corecta erorile/ abaterile semnificative care pot să apară în cadrul activității desfășurate de entitatea supusă auditului.

Aceasta presupune evaluarea de către echipa de audit a modului în care sistemul de control a fost conceput și stabilirea gradului în care este implementat. Evaluarea modului în care este conceput sistemul de control presupune a se determina în ce măsură un control, individual sau în combinație cu alte controale este capabil să prevină, să detecteze și să corecteze în mod eficient denaturările semnificative constatate.

Pentru evaluarea sistemului de control intern auditorii publici externi examinează următoarele:

- a) mediul de control intern al entității;
- b) performanța și managementul riscului;
- c) sistemul informațional (sistemul de informare și comunicare existent în cadrul entității);
- d) activitățile de control realizate la nivelul entității și monitorizarea acestora;
- e) auditarea și evaluarea

Informațiile colectate în urma evaluării sistemului de control intern vor fi utilizate ca probe de audit, menite să susțină evaluarea riscurilor din cadrul entității.

La evaluarea sistemului de control intern, auditorii publici externi vor lua în considerare, de asemenea, rezultatele activității compartimentului de audit intern al entității auditate, verificând însă dacă informațiile dobândite sunt credibile și utile în acțiunea de audit financiar.

Probele de audit pentru evaluarea sistemului de control intern al acesteia se obțin atât din etapa de documentare a misiunii de audit financiar, cât și din informațiile, actele, documentele, răspunsurile la chestionare și declarația conducerii entității auditate, furnizate de aceasta.

## 2.1.3. Identificarea și evaluarea riscurilor în cadrul entității

*Auditorii publici externi trebuie să identifice și să evalueze riscurile la nivelul entității auditate pentru fiecare categorie de operațiuni economice supusă auditului.*

Auditorii publici externi estimează potențialele deficiențe ce pot să apară în activitatea entității și în situațiile financiare, ținând cont de următoarele:

- a) erorile/abaterile constatate cu ocazia verificărilor efectuate în anii precedenți de organele cu atribuții în acest sens;
- b) rezultatele evaluării sistemului de control intern;
- c) raționamentul profesional.

Riscul de audit reprezintă probabilitatea ca auditorul public extern să exprime o opinie de audit neadecvată asupra situațiilor financiare, atunci când acestea conțin denaturări.

Evaluarea riscurilor și stabilirea pragului de semnificație determina în principal, volumul activității de audit financiar, respectiv:

- a) denumirea și conținutul eșantioanelor selectate din cadrul categoriilor de operațiuni economice care vor fi auditate;
- b) procedurile de audit selectate care vor fi orientate în special către zonele cu potențial mai ridicat de risc.

Având în vedere faptul că auditul financiar oferă o asigurare rezonabilă, dar nu și absolută asupra existenței sau absenței unor erori/abateri semnificative în activitatea desfășurată de entitate și reflectată în situațiile financiare, apare inevitabil riscul de audit, care are două componente principale:

#### 2.1.3.1. riscul de denaturare semnificativă:

- a) riscul inerent;
- b) riscul de control;

#### 2.1.3.2. riscul de nedetectare.

**2.1.3.1 Riscul de denaturare semnificativă** reprezintă riscul ca situațiile financiare să fie semnificativ denaturate anterior realizării auditului și se stabilește în urma evaluării riscului inerent și a riscului de control.

a) **Riscul inerent** reprezintă susceptibilitatea ca o categorie de operațiuni economice să conțină erori/ abateri semnificative, fie individual, fie cumulate cu erorile/ abaterile din alte categorii de operațiuni economice, presupunând, printre altele, că în entitatea auditată nu există/ nu sunt implementate controale interne.

b) **Riscul de control** reprezintă riscul ca o eroare/ abatere semnificativă să se producă fără a fi prevenită, detectată sau corectată în timp util de către sistemul de control intern și sistemul contabil ale entității auditate.

**2.1.3.2 Riscul de nedetectare** reprezintă probabilitatea ca procedurile aplicate de auditorii publici externi să nu detecteze deficiențele care există într-o categorie de operațiuni economice cuprinse în situațiile financiare, și care pot fi semnificative în mod individual sau atunci când sunt cumulate cu denaturări din alte categorii de operațiuni economice.

În evaluarea riscurilor unor denaturări semnificative, auditorul public extern va putea utiliza și alte proceduri de audit, cum ar fi: teste de control, proceduri analitice, teste de detaliu obținute prin diverse tehnici: observarea, inspecția etc.

Auditorii publici externi trebuie să manifeste scepticism profesional în efectuarea auditului financiar, deoarece pot constata cazuri de nelegalitate și neconformitate care pot indica existența fraudei.

## 2.1.4. Determinarea pragului de semnificație (materialitatea)

*Auditorii publici externi trebuie să determine pragul peste care se consideră că o eroare, o inexactitate sau o omisiune poate afecta deciziile utilizatorilor situațiilor financiare.*

Prin prag de semnificație se înțelege nivelul, mărimea și importanța unei sume sau a unei informații, peste care auditorul public extern consideră că o eroare, o inexactitate sau o omisiune poate afecta deciziile utilizatorilor situațiilor financiare. Pragul de semnificație mai este cunoscut și sub denumirea de nivel al materialității.

Sumele și informațiile sunt considerate **denaturate**<sup>1)</sup> **semnificativ** dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența stabilirea altor concluzii sau luarea altor decizii pe baza situațiilor financiare.

Pragul de semnificație poate fi stabilit în funcție de:

- a) **valoare**<sup>2)</sup> - respectiv **nivelul valoric** al erorilor/abaterilor acceptabile în situațiile financiare, astfel încât utilizatorii să nu fie afectați în deciziile pe care le iau pe baza analizei acestor situații;
- b) **natură** - corespunde aprecierii situației în care, indiferent de nivelul valoric al erorii/ abaterii constatate, această deficiență trebuie să fie dezvăluită datorită naturii sale, (exemplu fraudă);
- c) **context** - corespunde aprecierii anumitor erori/ abateri ca fiind semnificative nu neapărat prin mărimea sau natura lor, ci prin contextul și impactul pe care îl au acestea, (exemplu o abatere cu caracter financiar – contabil care conduce la modificarea semnificativă a datelor prezentate în situațiile financiare: transformarea deficitului în excedent, solduri negative ale creanțelor bugetare urmare a neevidențierii unor obligații de plată ale contribuabililor)

Auditorul public extern trebuie să aibă în vedere că între pragul de semnificație și riscul de audit există o relație inversă. Cu cât este mai ridicat nivelul pragului de semnificație, cu atât este mai scăzut riscul de audit și invers.

## 2.1.5. Determinarea categoriilor de operațiuni economice ce urmează a fi auditate

*Auditorii publici externi, pe baza raționamentului profesional, vor selecta din situațiile financiare ale entității acele categorii de operațiuni economice care vor fi supuse auditării, astfel încât să fie urmărite obiectivele auditului financiar.*

Selectarea categoriilor de operațiuni economice va fi efectuată de auditorii publici externi în vederea identificării pentru fiecare din acestea a procedurilor de audit ce vor fi utilizate în etapa de execuție.

Categoriile de operațiuni economice tipice pentru auditarea situațiilor financiare ale unei entități pot fi: cheltuielile de personal, cheltuielile cu bunuri și servicii, cheltuielile de capital, cheltuielile cu dobânzile, cheltuielile cu asistența socială, transferurile, subvențiile, veniturile etc. În cazul bilanțului, categoriile de operațiuni privesc: activele corporale fixe, stocurile, debitorii, creditorii, împrumuturile, alte obligații, plățile anticipate etc. Selectarea categoriilor de operațiuni economice va fi efectuată de

<sup>1)</sup> În aplicarea standardului denaturarea reprezintă o diferență între suma, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element dintr-o situație financiară raportată și suma, clasificarea, prezentarea sau descrierea care sunt cerute pentru acel element, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil (IFAC 2009).

<sup>2)</sup> În practica internațională, nivelul pragului de semnificație este stabilit între 0,5 și 2% din valoarea totală a cheltuielilor a veniturilor, sau a activelor și de la 5% la 10% din profit, după caz.

auditorii publici externi în vederea identificării pentru fiecare dintre acestea a procedurilor de audit ce vor fi utilizate în etapa de execuție.

Atunci când determină categoriile de operațiuni economice, auditorul public extern trebuie să aibă în vedere:

- a) specificul entității auditate;
- b) cerințele de înregistrare contabilă și de raportare financiară ale entității auditate;
- c) operațiunile semnificative din punct de vedere valoric;
- d) rezultatele evaluării riscului asociat diferitelor tipuri de operațiuni.

Auditorul public extern trebuie să realizeze un echilibru corespunzător între a stabili un număr prea mic și un număr prea mare de categorii de operațiuni economice, atunci când le analizează în vederea selectării pentru auditare.

### **2.1.6. Stabilirea metodelor de selectare din cadrul categoriilor de operațiuni economice a elementelor în vederea testării acestora**

*Auditorii publici externi trebuie să determine metodele de selectare din cadrul categoriilor de operațiuni economice a elementelor care vor fi testate efectiv în etapa de execuție a auditului financiar.*

Metodele pe care le poate utiliza auditorul public extern sunt:

- 2.1.6.1.** selectarea tuturor elementelor din categoria de operațiuni economice în vederea testării - se utilizează în cazul în care auditorul public extern stabilește că cea mai adecvată metodă de testare este să examineze integral elementele care alcătuiesc categoria de operațiuni;
- 2.1.6.2.** selectarea unor elemente specifice din categoria de operațiuni economice în vederea testării, care poate să includă:
  - i. elemente cu valoare sau importanță mare;
  - ii. toate elementele peste o anumită valoare;
  - iii. toate acele operațiuni economice indiferent de valoare, care, după părerea auditorului public extern, comportă un risc special;
- 2.1.6.3.** utilizarea eșantionării ca metodă de obținere a probelor de audit, care presupune ca auditorul public extern să aplice procedurile de audit numai pentru operațiunile economice incluse în eșantion, astfel încât, după analizarea elementelor selectate, concluziile să poată fi extinse asupra întregii categorii de operațiuni economice din care a fost extras eșantionul.

### **2.1.7. Abordarea auditului financiar**

*Auditorii publici externi trebuie să planifice cea mai adecvată combinație între teste ale controalelor și procedurile de fond, în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate necesare susținerii constatărilor, concluziilor, recomandărilor și opiniei de audit consemnate în raportul de audit.*



Combinăția între volumul de teste ale controalelor și cel al procedurilor de fond utilizate în vederea obținerii de probe de audit este cunoscută în practica internațională sub denumirea de **abordare a auditului** și poate fi de două tipuri:

**2.1.7.1.** abordare bazată pe sisteme;

**2.1.7.2.** abordare bazată pe teste de detaliu.

La stabilirea modalității de abordare a auditului, auditorii publici externi vor ține seama și de identificarea și analiza zonelor de risc ce au incidență semnificativă asupra activității entității și implicit asupra situațiilor financiare auditate.

#### **2.1.7.1 Abordarea bazată pe sisteme**

Dacă în urma evaluării sistemelor contabil și de control intern se ajunge la concluzia că sistemele funcționează în mod eficient și auditorii publici externi se pot baza pe acestea, ei vor utiliza în misiunea de audit „abordarea bazată pe sisteme”.

Aceasta presupune că echipa de audit va realiza mai mult teste ale controalelor și va utiliza mai puține proceduri de fond (teste de detaliu).

Teste ale controalelor sunt efectuate cu scopul de a obține probe de audit privind modul de funcționare a sistemului contabil și a celui de control intern ale entității auditate, începând cu proiectarea acestor sisteme pentru a putea preveni, detecta și corecta erorile/abaterile și cazurile de nerespectare a principiilor de economicitate, eficiență și eficacitate în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului și continuând cu modul de funcționare a acestora pe toată perioada auditată.

În cadrul abordării bazate pe sisteme, auditorii publici trebuie să parcurgă următoarele etape:

- a) identificarea și evaluarea în profunzime a controalelor-cheie existente la nivelul entității auditate și stabilirea măsurii în care auditorii publici externi se pot baza pe respectivele controale, presupunând că acestea operează efectiv;
- b) testarea pentru conformitate a controalelor-cheie pentru a stabili dacă ele au funcționat în entitate și funcționarea lor a fost eficientă pe tot parcursul perioadei supuse auditării;
- c) testarea în detaliu a unor operațiuni efectuate în entitatea auditată pentru a determina dacă, indiferent de sistemul de control al acesteia, situațiile financiare sunt complete și întocmite cu acuratețe, precum și dacă operațiunile respective au fost legale și reale, iar criteriile de economicitate, eficiență și eficacitate au fost respectate.

**2.1.7.2 Abordarea bazată pe teste de detaliu** se alege în situația în care evaluarea sistemelor contabil și de control intern a pus în evidență faptul că acestea au o serie de puncte slabe/ curențe și auditorii publici externi nu se pot baza pe controalele interne implementate în cadrul entității auditate.

Ca urmare, numărul de teste necesare pentru realizarea obiectivelor auditului va fi mult mai mare decât în cazul abordării bazate pe sisteme.

#### **2.1.8. Elaborarea de către auditorii publici externi a planului de audit**

*Pe baza informațiilor obținute pe parcursul etapei de planificare, echipa de audit va întocmi planul de audit financiar, prin care se stabilesc obiectivele auditului financiar și modul în care acestea vor fi îndeplinite, precum și detalierea procedurilor de audit ce urmează a fi realizate de membrii echipei în etapa de execuție a acestuia.*

Planul de audit este un document scris, întocmit pe baza informațiilor obținute pe parcursul tuturor fazelor anterioare din cadrul etapei de planificare, prin care se stabilesc obiectivele auditului financiar și

modul în care acestea vor fi îndeplinite, precum și detalierea procedurilor de audit ce urmează a fi realizate de membrii echipei, în etapa de execuție a acestuia.

Planul de audit va conține, în mod sintetic, informații privind:

**a)** cadrul general al auditului, respectiv: obiectivele auditului, exercițiul bugetar auditat, componența echipei de audit, repartizarea activităților de audit ce urmează a fi realizate de fiecare membru al echipei, fondul de timp alocat pe activități și persoane;

**b)** date despre entitatea auditată: prezentarea generală a domeniului de activitate al entității auditate, a scopului, funcțiilor, obiectivelor și atribuțiilor acesteia, a situațiilor financiare și a cadrului legal aplicabil;

**c)** reprezentanții entității auditate atât în perioada supusă auditului, cât și în perioada efectuării misiunii de audit;

**d)** înțelegerea și evaluarea sistemelor contabil și de control intern;

**e)** identificarea și evaluarea riscurilor și precizarea zonelor cu risc ridicat de apariție a erorilor/abaterilor sau a fraudei în cadrul entității auditate;

**f)** stabilirea pragului de semnificație, care va sta la baza formulării opiniei de audit;

**g)** abordarea auditului financiar, respectiv prezentarea procedurilor de audit ce se vor aplica de către auditorii publici externi;

**h)** alte aspecte pe care auditorii publici externi le consideră necesare pentru realizarea auditului, cum ar fi: utilizarea experienței corespunzătoare a membrilor echipei pentru zonele cu risc ridicat; programul întâlnirilor de lucru cu entitatea auditată; existența tehnologiei informaționale în cadrul entității etc.

Planul de audit financiar întocmit de echipă se avizează de către directorul din cadrul departamentului/ directorul adjunct camerei de conturi și **se aprobă**, în mod ierarhic, de consilierul de conturi/ directorul camerei de conturi, înainte de începerea etapei de execuție a auditului financiar.

Planul de audit financiar trebuie modificat, avizat și aprobat și pe parcursul executării auditului, dacă apar informații noi care modifică premisele și condițiile avute în vedere la elaborarea planului de audit financiar inițial.

## Capitolul 2

### 2.2. STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE EXECUȚIE

Obiectivele standardelor specifice etapei de execuție a auditului financiar urmăresc stabilirea cadrului și criteriilor pentru efectuarea auditului, a modului de acțiune, precum și procedurile și tehnicile de audit folosite de auditorii publici externi în această etapă.

Aceste standarde se află într-o relație de interdependență cu standardele generale de audit, precum și cu standardele specifice etapelor de planificare și raportare.

#### **Standardul general al etapei de execuție stabilește că:**

*Auditorii publici externi trebuie să utilizeze în etapa de execuție a auditului financiar proceduri de audit în scopul obținerii de probe de audit suficiente și adecvate care să susțină constatările, concluziile, recomandările și opiniei de audit consemnate în raportul de audit..*

Conform acestui standard, auditorii publici externi realizează următoarele activități:

- a)** stabilesc elementele care trebuie extrase din categoria de operațiuni economice supusă analizei (conținutul eșantionului);
- b)** identifică și aplică proceduri de audit pentru obținerea probelor de audit necesare realizării misiunii de audit;

- c) extrapolează valoarea erorilor/ abaterilor constatate la nivelul întregii categorii de operațiuni economice auditate, dacă procedurile de audit au fost aplicate asupra unui eșantion;
- d) însumează valorile erorilor/ abaterilor extrapolate și le compară cu pragul de semnificație;
- e) întocmesc documentația necesară pentru a-și susține raportul și opinia de audit.

Pentru crearea unui cadru unitar de abordare a execuției auditului s-au stabilit următoarele standarde specifice:

- 2.2.1. probele de audit;
- 2.2.2. aserțiuni de audit;
- 2.2.3. procedurile și tehnicile de audit;

### 2.2.1 Probele de audit

*Auditorii publici externi trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate, pe baza cărora să-și formuleze concluziile care vor susține opinia de audit.*

**Probele de audit** reprezintă totalitatea actelor, documentelor și informațiilor obținute de auditorii publici externi și utilizate pentru a demonstra dacă managementul și personalul entității auditate au acționat conform prevederilor legale și dacă au folosit resursele în mod economic, eficient și eficace.

Probele de audit trebuie să fie *suficiente și adecvate* pentru a putea susține constatările și concluziile formulate de echipa de audit, recomandările formulate pentru înlăturarea deficiențelor constatate și îmbunătățirea activității entității auditate, precum și opinia de audit.

Gradul de suficiență al probelor de audit (cantitatea probelor de audit necesare) este determinat de auditorii publici externi în funcție de nivelul de risc evaluat în legătură cu categoria de operațiuni economice auditate (cu cât este mai ridicat nivelul de risc, cu atât crește cantitatea de probe de audit necesară susținerii constatărilor și concluziilor) și în funcție de calitatea acestor probe (cu cât probele de audit au o calitate mai bună, cu atât sunt necesare mai puține probe pentru susținerea constatărilor și concluziilor).

Gradul de adecvare al probelor de audit (calitatea probelor de audit) este stabilit de auditorii publici externi ținând cont de relevanța și de gradul de încredere al acestora pentru susținerea constatărilor și concluziilor auditului financiar. Gradul de încredere al probelor de audit depinde de sursa și natura acestora, precum și de circumstanțele în care au fost obținute.

Auditorul public extern trebuie să-și exercite raționamentul și scepticismul profesional atunci când evaluează cantitatea și calitatea probelor de audit.

### 2.2.2 Aserțiuni de audit

*În vederea obținerii probelor de audit, auditorii publici externi trebuie să evalueze aserțiunile de audit, reprezentând „afirmații” ale conducerii entității auditate, care este responsabilă pentru prezentarea fidelă în situațiile financiare ale tuturor operațiunilor efectuate de aceasta, în condiții de legalitate, regularitate, economicitate, eficiență și eficacitate.*

Conducerea entității este responsabilă pentru prezentarea fidelă în situațiile financiare a tuturor operațiunilor efectuate de entitate, în condiții de legalitate, regularitate, economicitate, eficiență și eficacitate.

Afirmațiile făcute de conducerea entității cu privire la criteriile care caracterizează situațiile financiare sunt întâlnite în literatura și practica de audit și sub denumirea de **aserțiuni ale conducerii** sau **aserțiuni de audit**.

Aserțiunile analizate de auditorii publici externi sunt următoarele:

- a) **acuratețea** – respectiv dacă toate operațiunile economice sunt înregistrate în situațiile financiare la valoarea corectă;
- b) **evaluarea** – respectiv dacă activele și pasivele deținute de entitate sunt evaluate conform reglementarilor legale în vigoare;
- c) **exhaustivitatea** – respectiv dacă toate operațiunile economice au fost înregistrate în registrele contabile;
- d) **existența** – respectiv dacă activele și pasivele înregistrate există la data întocmirii situațiilor financiare;
- e) **prezentarea** – respectiv dacă toate operațiunile economice sunt înregistrate potrivit planului de conturi, clasificăției bugetare și sursei de finanțare și sunt corect descrise;
- f) **proprietatea** – respectiv dacă activele și pasivele înregistrate în bilanțul contabil aparțin entității;
- g) **realitatea** – respectiv dacă toate operațiunile economice înregistrate sunt reale, sunt înregistrate în exercițiul financiar la care se referă și potrivit clasificăției bugetare;
- h) **regularitatea** - respectiv dacă toate operațiunile economice respecta sub toate aspectele ansamblul principiilor și regulilor procedurale și metodologice care sunt aplicabile categoriei de operațiuni din care fac parte, inclusiv principiile de economicitate, eficiență și eficacitate.

Pentru auditarea categoriilor de operațiuni economice prezentate în contul de rezultat patrimonial și în conturile de execuție ale cheltuielilor și veniturilor se analizează următoarele aserțiuni: acuratețea, exhaustivitatea, prezentarea, realitatea și regularitatea.

Pentru soldurile conturilor la sfârșitul perioadei, prezentate în bilanțul contabil, se analizează următoarele aserțiuni: evaluarea, exhaustivitatea, existența, prezentarea și proprietatea.

Pentru datele înscrise în anexele la bilanțul contabil, se analizează următoarele aserțiuni: acuratețea, evaluarea, exhaustivitatea, existența, prezentarea și proprietatea.

### 2.2.3 Procedurile și tehnicile de audit

*Auditorii publici externi trebuie să cunoască și să aplice proceduri și tehnici de audit pentru obținerea de probe de audit pe baza cărora să prezinte constatările, să formuleze concluziile, recomandările și opinia de audit.*

În acest scop, auditorul public extern trebuie să aplice în etapa de execuție a misiunii de audit financiar :

2.2.3.1. teste ale controalelor;

2.2.3.2. proceduri de fond.

**2.2.3.1 Teste ale controalelor** - reprezintă testele efectuate cu scopul de a obține probe de audit privind modul de funcționare a sistemului contabil și a celui de control intern ale entității auditate, având în vedere:

- a) **proiectarea** acestor sisteme pentru a putea preveni, detecta și corecta erorile semnificative;
- b) **funcționarea** eficientă a sistemelor pe toată perioada auditată.

**2.2.3.2 Procedurile de fond** reprezintă testele proiectate și efectuate de auditorul public extern

pentru a obține probe de audit în scopul detectării erorilor/ abaterilor din activitatea entității, reflectate în situațiile financiare, și a reducerii riscului de audit la un nivel acceptabil.

Procedurile de fond sunt de două tipuri:

**a) proceduri analitice;**

**b) teste de detaliu.**

**a) Procedurile analitice** constau în analiza informațiilor financiare și nefinanciare, prin compararea indicatorilor existenți la nivelul entității și a tendințelor semnificative ale acestora pe o anumită perioadă, inclusiv investigarea fluctuațiilor și a relațiilor care sunt inconsecvente față de alte informații relevante sau care se abat de la valorile previzionate de auditorii publici externi.

Procedurile analitice atrag atenția auditorilor publici externi asupra aspectelor specifice care necesită o examinare deosebită, se pot aplica atât datelor din situațiile financiare consolidate, cât și celor din situațiile financiare ale structurilor subordonate entității auditate și oferă indicii cu privire la posibile erori/abateri de la legalitate și regularitate, precum și cu privire la modul de respectare a principiilor de economicitate, eficiență și eficacitate în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului public și privat al statului/unităților administrativ-teritoriale aflate în administrarea entităților auditate.

Auditorii publici externi analizează datele și informațiile colectate prin utilizarea următoarelor **proceduri analitice (cantitative și calitative):**

**a<sub>1</sub>) analiza comparativă (Benchmarking)** — reprezintă un proces de comparare a metodelor, proceselor, procedurilor specifice entității verificate cu cele ale altor entități sau standarde aplicabile în domeniul de activitate.

**a<sub>2</sub>) analiza nivelului de îndeplinire a scopului, obiectivelor și atribuțiilor prevăzute de actele normative de înființare și organizare a activității entității verificate** — se utilizează, în principal, pentru a determina dacă scopul, obiectivele și atribuțiile stabilite au fost atinse, precum și pentru a identifica acei factori care au condus la nerealizarea sau realizarea parțială a acestora. Orice abatere de la derularea în bune condiții a activității entității verificate poate fi stabilită prin raportarea rezultatelor și impacturilor efective la scopul, obiectivele și atribuțiile prestabilite;

**a<sub>3</sub>) analiza cost-eficacitate** — se efectuează asupra relațiilor dintre costurile activității și rezultatele exprimate în costuri pe unitatea de rezultat obținut. Analiza cost-eficacitate se concentrează asupra identificării celor mai avantajoase mijloace de atingere a obiectivelor definite în condițiile unui nivel maxim de cheltuieli alocate.

**b)** Prin **testele de detaliu** efectuate asupra unor operațiuni ale entității pentru perioada auditată, echipa de audit testează detaliile acestor operațiuni economice, în scopul obținerii de probe de audit, pentru a formula concluzii privind caracterul real, exact, legal și complet al acestor operațiuni.

Astfel, pentru confirmarea **caracterului real al operațiunilor economice** ale entității auditate sunt efectuate teste pentru a pune în evidență realizarea efectivă a acestora, verificând în acest scop dacă aceste operațiuni înregistrate în evidențele tehnico-operativă și financiar-contabilă au la bază documente justificative, întocmite în conformitate cu prevederile legale.

În ceea ce privește verificarea **exactității operațiunilor economice** aceasta presupune refacerea de către echipa de audit a calculelor pentru toate operațiunile selectate, confruntarea acestora cu datele înscrise în documentele justificative și compararea lor cu înregistrările din evidența tehnico-operativă și financiar-contabilă. De asemenea, pentru confirmarea exactității, se verifică înregistrarea în evidență a operațiunilor economice, conform planului de conturi general aplicabil entității auditate.

În ceea ce privește **caracterul legalității operațiunilor economice**, auditorii publici externi verifică dacă acestea respectă toate prevederile legale care le sunt aplicabile și care sunt în vigoare la data efectuării acestora.

Pentru confirmarea **caracterului complet al operațiunilor economice**, auditorii publici externi verifică dacă toate documentele justificative au fost înregistrate în evidențele tehnico-operativă și financiar-contabilă.

**Testele de detaliu** iau forma unor tehnici specifice de obținere a probelor de audit cum ar fi:

- b<sub>1</sub>) inspecția:** constă în examinarea înregistrărilor, documentelor și verificarea elementelor patrimoniale;
- b<sub>2</sub>) observarea:** presupune urmărirea activităților, proceselor sau a procedurilor interne realizate de către persoane în cadrul entității auditate;
- b<sub>3</sub>) investigarea/ intervierea:** constă în obținerea informațiilor de la persoane abilitate din interiorul și din afara entității auditate;
- b<sub>4</sub>) confirmarea:** constă în primirea unui răspuns scris dat la o întrebare adresată unei terțe părți independente pentru a verifica acuratețea informațiilor ori pentru a corobora informațiile conținute în înregistrările contabile;
- b<sub>5</sub>) recalcularea:** presupune verificarea acurateții calculelor aritmetice din documentele justificative și din înregistrările contabile, prin reluarea calculelor;
- b<sub>6</sub>) reefectuarea:** presupune aplicarea de către auditor, în mod independent, a procedurilor sau controalelor care au fost efectuate de către entitatea auditată în cadrul controlului intern.

Procedurile și tehnicile de audit pot fi aplicate asupra tuturor elementelor din categoria de operațiuni economice (în literatura de specialitate se folosește și noțiunea de populație<sup>3</sup>) verificată, asupra unor elemente specifice sau asupra unor eșantioane extrase din populația totală, în funcție de raționamentul profesional al auditorului și de circumstanțele procesului de audit.

**În cazul utilizării eșantionării**, auditorul public extern va urmări realizarea următoarelor activități:

- (a) alegerea categoriei de operațiuni economice ce urmează a fi testată în vederea obținerii probelor de audit**, care trebuie să fie în legătură cu obiectivul urmărit de misiunea de audit ( în etapa de planificare );
- (b) alegerea metodei de eșantionare ( statistică sau nestatistică )** pe baza raționamentului profesional al auditorului, astfel încât să reprezinte cea mai eficientă modalitate de a obține probe de audit corespunzătoare și suficiente în circumstanțele respective ( în etapa de planificare );
- (c) stabilirea mărimii eșantionului** în funcție de riscul de eșantionare care trebuie redus până la un nivel minim acceptabil ( în etapa de execuție ). Mărimea eșantionului este afectată de nivelul riscului de eșantionare pe care auditorul este dispus să-l accepte. Cu cât riscul pe care auditorul este dispus să-l accepte este mai scăzut, cu atât eșantionul va fi mai mare.
- (d) selectarea elementelor eșantionului** ( în etapa de execuție ).  
În cazul eșantionării statistice, elementele eșantionului trebuie să fie selectate aleator, astfel încât fiecare dintre aceste elemente să prezinte aceeași probabilitate de a fi selectată.  
În cazul eșantionării nestatistice, auditorul public extern folosește raționamentul profesional pentru a selecta elementele eșantionului.
- (e) aplicarea procedurii de audit asupra elementelor eșantionului** ( în etapa de execuție ) - presupune ca auditorul public extern să aplice proceduri de audit asupra fiecărui element din eșantionul selectat. În situația în care auditorul constată că elementul selectat nu este potrivit pentru aplicarea procedurii, va aplica procedura pe un alt element selectat din populație.
- (f) stabilirea naturii și cauzei erorilor/abaterilor** ( în etapa de execuție ) - presupune ca auditorul public extern să stabilească rezultatele procedurii de audit aplicate asupra

---

<sup>3</sup> “Populația” reprezintă un întreg set de date din rândul cărora este selectat un eșantion și despre care un auditor dorește să tragă concluzii. De exemplu, toate elementele din soldul unui cont sau dintr-o categorie de operațiuni economice constituie o populație. O populație poate fi divizată în straturi sau subpopulații, unde fiecare strat este examinat separat. Termenul de “populație” este folosit pentru a include termenul de “strat”.

elementelor din eșantion, natura și cauza oricărei erori/abateri identificate, precum și efectul lor posibil asupra situațiilor financiare;

- (g) **evaluarea rezultatelor eșantionului** ( în etapa de execuție ) - presupune ca auditorul public extern să aproximeze rezultatele procedurilor aplicate asupra elementelor din eșantion pentru a stabili dacă a obținut suficiente probe pe care să-și bazeze constatările, concluziile și recomandările;
- (h) **extrapolarea erorilor** ( în etapa de execuție ) - presupune ca auditorul public extern să extrapoleze valoarea erorilor/abaterilor găsite în eșantion pentru a estima nivelul erorii/abaterii totale din totalul populației;
- (i) **însurubarea valorilor erorilor/abaterilor extrapolate și compararea cu pragul de semnificație** ( în etapa de execuție );
- (j) **întocmirea documentației necesare pentru susținerea raportului și a opiniei de audit** ( în etapa de execuție ).

## Capitolul 3

### 2.3.STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE RAPORTARE

Obiectivele standardului specific etapei de raportare a auditului financiar urmăresc stabilirea regulilor și a cerințelor referitoare la formularea opiniei de audit și la criteriile care stabilesc forma, structura și conținutul raportului de audit.

Aceste standarde se află într-o relație de interdependență cu standardele generale de audit, precum și cu standardele specifice etapelor de planificare și execuție.

#### **Standardul general al etapei de raportare stabilește că:**

*Auditorii publici externi trebuie să formuleze constatările și concluziile pe baza probelor de audit obținute în scopul emiterii unei opinii. Pentru aceasta, auditorii întocmesc un raport de audit în formă scrisă și format corespunzător în care își prezintă clar constatările, concluziile și recomandările cu privire la:*

*a) modul de administrare a patrimoniului public și privat al statului și al unităților administrativ-teritoriale și execuția bugetelor de venituri și cheltuieli, dacă sunt în concordanță cu scopul, obiectivele și atribuțiile prevăzute în actele normative prin care a fost înființată entitatea verificată și dacă se respectă principiile legalității, regularității, economicității, eficienței și eficacității;*

*b) situațiile financiare auditate, dacă sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil în România, respectă principiile legalității și regularității și oferă o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată de entitatea respectivă, exprimându-și în acest sens o opinie.*

În cadrul standardului de audit specific etapei de raportare se stabilesc reguli și se fac recomandări cu privire la structura raportului de audit și la aspecte privind formularea opiniei de audit.

*La finalizarea fiecărei misiuni de audit, auditorul public extern trebuie să întocmească un raport de audit în formă scrisă, cu respectarea structurii prevăzute în prezentul standard, în cadrul căruia își va exprima clar constatările, concluziile, recomandările și opinia de audit.*

Structura și caracteristicile raportului de audit trebuie să contribuie la îmbunătățirea gradului de înțelegere a aspectelor relevante cuprinse în acesta.

### 2.3.1. Caracteristicile raportului de audit

Raportul de audit trebuie să fie:

- a) **complet**, adică să conțină toate informațiile și argumentele pentru susținerea îndeplinirii obiectivelor auditului;
- b) **obiectiv**, ceea ce presupune să fie echilibrat, fără distorsiuni, pentru a nu crea suspiciuni privind credibilitatea și independența auditorului;
- c) **accesibil**, ceea ce presupune utilizarea unui limbaj cât mai clar și mai simplu pentru a fi ușor de înțeles de beneficiarii raportului. Trebuie să fie fără echivoc, logic și să nu ofere posibilitatea unor interpretări eronate. În cazul utilizării unor termeni tehnici, de specialitate sau abrevieri, aceștia se descriu distinct într-un glosar de termeni;
- d) **concis**, ceea ce presupune redactarea numai a aspectelor care reies din obiectivele auditului, evitându-se detaliile, formulările și constatările inutile;
- e) **constructiv**, respectiv prezentare clară și echilibrată a tuturor aspectelor constatate, astfel încât să se evite repetarea unor probleme evidențiate de auditor în raportul de audit, ca de exemplu: erori, neregularități și abateri de la legalitate și regularitate etc.;
- f) **oportun și competent**, ceea ce presupune respectarea termenului de elaborare, fără întârzieri, în așa fel încât să reflecte competența și profesionalismul auditorului, precum și o activitate de audit de calitate;
- g) **convingător**, ceea ce presupune prezentarea concludentă și exactă a rezultatelor auditului, iar concluziile și recomandările din raport trebuie să fie susținute cu probe de audit suficiente și adecvate.

### 2.3.2. Structura raportului de audit și tipurile de opinie de audit

Raportul de audit trebuie să aibă următoarea structură:

- a) titlul, localitatea și data întocmirii raportului de audit financiar;
- b) partea introductivă:
  - b<sub>1</sub>) membrii echipei de audit, structura de specialitate din care fac parte;
  - b<sub>2</sub>) numărul și data delegației de audit;
  - b<sub>3</sub>) entitatea auditată și adresa acesteia;
  - b<sub>4</sub>) perioada de efectuare a misiunii de audit;
  - b<sub>5</sub>) perioada cuprinsă în auditul financiar;
  - b<sub>6</sub>) mențiunea că misiunea de audit financiar a fost efectuată în conformitate cu standardele proprii de audit ale Curții de Conturi, elaborate în baza standardelor internaționale de audit;
  - b<sub>7</sub>) reprezentanții legali ai entității auditate;
  - b<sub>8</sub>) responsabilitatea auditorilor publici externi;
  - b<sub>9</sub>) responsabilitatea conducerii entității auditate;
- c) situațiile financiare auditate;
- d) obiectivele auditului financiar;
- e) prezentarea generală a entității auditate și a cadrului legal aplicabil acesteia;
- f) metodologia de audit aplicată;
- g) sinteza constatărilor și concluziilor auditului financiar cu privire la:
  - g<sub>1</sub>) respectarea principiilor de legalitate și regularitate în administrarea patrimoniului, în execuția bugetului de venituri și cheltuieli și în întocmirea situațiilor financiare anuale;



- g<sub>2</sub>) sistemul de control intern;
- g<sub>3</sub>) inventarierea și evaluarea patrimoniului public și privat al statului și al unităților administrativ-teritoriale, aflat în administrarea entității auditate;
- g<sub>4</sub>) constituirea, utilizarea și gestionarea resurselor financiare privind protecția mediului, îmbunătățirea calității condițiilor de viață și de muncă, dacă este cazul;
- g<sub>5</sub>) respectarea principiilor de economicitate, eficiență și eficacitate în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului;
- g<sub>6</sub>) carențele, inadvertențele sau imperfecțiunile cadrului legislativ identificate;

h) prezentarea sintetică a constatărilor rezultate în urma acțiunilor de verificare efectuate la entitățile subordonate, dacă este cazul;

i) punctul de vedere al conducerii entității auditate cu privire la constatările auditului financiar, precum și motivația neînșuririi acestuia, dacă este cazul;

j) măsurile luate de entitate în timpul misiunii de audit financiar;

k) concluziile generale rezultate în urma auditului financiar și recomandările echipei de audit cu privire la măsurile ce urmează a fi luate pentru înlăturarea deficiențelor constatate în timpul misiunii de audit financiar;

l) opinia auditorilor publici externi;

m) propuneri privind îmbunătățirea cadrului legislativ;

n) semnăturile auditorilor publici externi;

o) anexe.

Ca parte a raportului de audit financiar, **opinia** auditorilor publici externi constă într-o prezentare clară și explicită a poziției echipei de audit cu privire la:

- modul de administrare a patrimoniului public și privat al statului și al unităților administrativ-teritoriale, precum și execuția bugetelor de venituri și cheltuieli de către entitatea verificată, dacă sunt în concordanță cu scopul, obiectivele și atribuțiile prevăzute în actele normative prin care a fost înființată entitatea și dacă respectă principiile legalității, regularității, economicității, eficienței și eficacității;
- situațiile financiare auditate, dacă sunt întocmite de către entitate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil în România, dacă respectă principiile legalității și regularității și dacă oferă o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată de entitatea respectivă.

La exprimarea opiniei de audit în urma misiunii de audit financiar, auditorii publici externi vor avea în vedere atât compararea sumei erorilor/abaterilor constatate extrapolate la nivelul întregii populații (categoriei de operațiuni economice) cu pragul de semnificație stabilit în etapa de planificare a auditului, cât și propriul raționament profesional.

Constatățile de la ordonatorii de credite secundari și terțiari, prezentate în mod sintetic într-un capitol distinct al raportului de audit întocmit la nivelul ordonatorului principal ori secundar de credite, vor fi avute în vedere la exprimarea opiniei, ținând cont de faptul că ordonatorul principal sau secundar de credite, după caz, are atribuții de coordonare, îndrumare, supraveghere și control al activității entităților subordonate.

Tipurile de opinie care pot fi exprimate de auditorii publici externi în raportul de audit financiar sunt următoarele:

j1) opinie fără rezerve;

- j2)** opinie fără rezerve cu paragraf de evidențiere a unui aspect;
- j3)** opinie cu rezerve prin limitarea sferei de aplicare a auditului;
- j4)** opinie adversă;
- j5)** imposibilitatea exprimării unei opinii.

**j1) Opinia fără rezerve**, cunoscută și ca **opinia favorabilă**, este exprimată de către auditorii publici externi atunci când în urma misiunii de audit financiar se constată atât pentru entitatea auditată, cât și pentru entitățile subordonate acesteia și verificate (ca urmare a includerii acestora în programul anual de activitate și ca urmare a prezentării echipei de audit a actelor, documentelor și informațiilor ce le-au fost solicitate), dacă este cazul, următoarele:

- modul de administrare a patrimoniului public și privat al statului și al unităților administrativ-teritoriale, precum și execuția bugetelor de venituri și cheltuieli de către entitatea verificată (inclusiv entitățile subordonate acesteia și verificate) sunt în concordanță cu scopul, obiectivele și atribuțiile prevăzute în actele normative prin care a fost înființată entitatea verificată și respectă principiile legalității, regularității, eficienței, eficacității și economicității;
- situațiile financiare auditate sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil în România, respectă principiile legalității și regularității și oferă o imagine reală și fidelă a operațiunilor economice efectuate de către entitate, a poziției financiare, a performanței și modificărilor poziției financiare ale acesteia.

**j2) Opinia fără rezerve cu paragraf de evidențiere a unui aspect**, cunoscută și ca **opinia favorabilă cu paragraf de evidențiere a unui aspect**, este exprimată atunci când auditorii publici externi concluzionează că:

- sunt îndeplinite condițiile prevăzute la litera **j1)** de mai sus și că acestea nu sunt semnificativ afectate de existența unor evenimente ce nu sunt sub controlul direct al entității auditate (adoptarea unor politici economice, financiare, contabile, fiscale din dispoziția ordonatorului de credite ierarhic superior, dar care intră în contradicție cu prevederile legale sau alte reglementări în vigoare; nesiguranța cu privire la deznodământul viitor al unui litigiu);
- valoarea cumulată a erorilor/abaterilor de la legalitate și regularitate, extrapolate la nivelul întregii populații auditate, constatate atât la entitatea auditată, cât și la entitățile din subordine, se situează sub pragul de semnificație.

În acest caz, în raportul de audit financiar, după paragraful în care se formulează opinia de audit, se va introduce un paragraf de evidențiere a erorii/abaterii constatate.

**j3) Opinia cu rezerve** se emite de structurile de specialitate ale Curții de Conturi în cazul limitării sferei de aplicabilitate a auditului financiar, respectiv al imposibilității aplicării de către auditorii publici externi a procedurilor de audit considerate ca fiind necesare, deoarece entitatea auditată și/sau entitățile subordonate acesteia nu furnizează toate actele, documentele și informațiile deținute. În această situație, auditorii publici externi încearcă să aplice proceduri de audit alternative rezonabile pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate, din surse externe, dacă acestea există.

În cazul opiniei cu rezerve, în raportul de audit financiar se adaugă un paragraf distinct, ce precedă opinia, paragraf prin care auditorii publici externi prezintă în mod explicit în ce a constat limitarea ariei de aplicabilitate a auditului financiar.

**j4) Opinia adversă** este exprimată de către auditorii publici externi atunci când se constată la entitatea verificată (inclusiv la entitățile subordonate acesteia) una sau mai multe dintre următoarele situații:

- modul de administrare a patrimoniului public și privat al statului și al unităților administrativ-teritoriale, precum și execuția bugetelor de venituri și cheltuieli:
  - nu sunt în concordanță cu scopul, obiectivele și atribuțiile prevăzute în actele normative prin care a fost înființată entitatea; și/sau
  - nu respectă principiile legalității, regularității, economicității, eficienței și eficacității, concluzie formulată în cazul în care valoarea cumulată a erorilor/abaterilor de la legalitate și regularitate constatate și extrapolate la nivelul populațiilor auditate se situează peste pragul de semnificație;
- au fost constatate fapte pentru care există indicii că au fost săvârșite cu încălcarea legii penale;
- situațiile financiare auditate nu sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil în România și/sau nu oferă o imagine reală și fidelă a poziției financiare, a performanței și/sau a modificărilor poziției financiare ale acesteia.

În cazul emiterii de către auditorii publici externi a unei opinii adverse, în raportul de audit financiar se vor prezenta cu claritate toate motivele care au determinat formularea acestei opinii.

**j5) Imposibilitatea exprimării unei opinii** se declară în cazul în care auditorii publici externi nu sunt în măsură să formuleze o opinie, întrucât nu au reușit să obțină probe de audit suficiente și adecvate care să o susțină din următoarele motive:

- entitatea auditată nu a permis accesul echipei de audit în sediul său;
- entitatea auditată și/sau entitățile subordonate acesteia nu a/au furnizat echipei de audit actele, documentele și informațiile solicitate și nu a existat posibilitatea aplicării de proceduri de audit alternative rezonabile, pentru obținerea de probe de audit suficiente și adecvate, din surse externe.

Raportul de audit financiar este un document unilateral, fiind semnat numai de către auditorii publici externi.

## PARTEA a III-a

### STANDARDELE SPECIFICE AUDITULUI PERFORMANȚEI

#### Introducere

Atribuțiile Curții de Conturi privind efectuarea auditului performanței sunt prevăzute la art. 21 alin. (2) și art. 28 din Legea nr. 94/1992, republicată. Conform acestor prevederi, Curtea de Conturi:

- efectuează auditul performanței utilizării resurselor financiare ale statului și ale sectorului public;
- efectuează o evaluare independentă asupra economicității, eficienței și eficacității cu care o entitate publică, un program, un proiect, un proces sau o activitate utilizează resursele publice alocate pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite.

Auditul performanței se poate efectua atât la finalul cât și pe parcursul desfășurării proiectelor, programelor, proceselor sau activităților.

Activitatea de audit al performanței se desfășoară în conformitate cu prezentele standarde și cu metodologia proprie, adoptată pe baza standardelor de audit ale INTOSAI și a celor mai bune practici în domeniu precum și pe baza raționamentului profesional al auditorilor publici externi și se finalizează prin elaborarea unui raport de audit.

Prin constatările și recomandările formulate în raportul de audit se urmărește diminuarea costurilor, sporirea eficienței utilizării resurselor și îndeplinirii obiectivelor propuse la nivelul programului/proiectului/procesului/activității sau entității auditate.

Auditul performanței permite Curții de Conturi să furnizeze Parlamentului, Guvernului, entităților auditate, instituțiilor interesate și contribuabililor rapoarte privind modul de folosire a fondurilor publice, care includ și recomandările formulate de Curtea de Conturi pentru creșterea economicității, eficienței și eficacității în utilizarea acestora.

Curtea de Conturi trebuie să programeze desfășurarea acțiunilor de audit al performanței în domenii cu risc ridicat, unde se poate aduce un plus de valoare pentru creșterea economicității, eficienței și eficacității în utilizarea fondurilor publice.

Auditul performanței poate să abordeze orientarea spre rezultate, ceea ce presupune evaluarea dacă obiectivele stabilite au fost atinse, sau să abordeze orientarea spre verificarea și analiza cauzelor apariției unor disfuncții apărute în cadrul unui program/proiect/proces sau unei activități la nivelul unei entități ori o combinație a celor două abordări.

Aceste abordări în cadrul auditului performanței nu exclud verificarea conformității cu legislația și reglementările în vigoare.

Standardele specifice auditului performanței ale Curții de Conturi au fost structurate astfel:

1. Cadrul general pentru auditul performanței;
2. Standardele specifice etapei de planificare ;
3. Standardele specifice etapei de execuție;
4. Standardele specifice etapei de raportare;

## Capitolul 1

### 3.1. CADRUL GENERAL PENTRU AUDITUL PERFORMANȚEI

Potrivit Standardelor de audit ale INTOSAI, auditul performanței are ca scop evaluarea sau examinarea independentă a măsurii în care un program, proiect, proces, activitate sau entitate publică funcționează în mod economic, eficient și eficace.

*Auditul performanței este un audit al bunei gestiuni financiare, urmărindu-se*

- a) evaluarea economiilor realizate în gestionarea fondurilor alocate pentru realizarea unui program/proiect/proces/activități auditat/auditat, respectiv stabilirea măsurii în care prin principiile și practicile de management se asigură minimizarea costului resurselor alocate, fără a se compromite realizarea în bune condiții a obiectivelor;*
- b) eficiența utilizării resurselor umane, materiale, financiare, inclusiv examinarea sistemelor de informare asupra indicatorilor de performanță, a sistemului de control intern și procedurile urmate de entitățile auditate, respectiv maximizarea rezultatelor unui program/proiect/proces/activități în relație cu resursele utilizate și stabilirea raportului dintre rezultatele obținute și costul resurselor utilizate în vederea obținerii acestora;*
- c) eficacitatea utilizării fondurilor publice, respectiv stabilirea gradului de îndeplinire a obiectivelor declarate ale unui program/proiect/proces/activități, precum și compararea impactului efectiv realizat cu impactul dorit.*

Măsurarea performanței prin prisma celor „3E” — economicitate, eficiență, eficacitate — constituie o necesitate pentru conducerea entității de la toate nivelurile, pentru a avea o imagine clară asupra performanței programului/proiectului/ procesului/activității.

Auditul performanței nu presupune în mod obligatoriu analizarea concomitentă a celor „3E” — economicitate, eficiență și eficacitate.

Conceptele auditului performanței se definesc după cum urmează:

**Economicitatea** - constă în minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unui program/proiect/proces/activitate sau ale unei entități publice, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate.

Conceptul de economicitate se referă la capacitatea unei entități de a asigura minimizarea costului unei activități fără afectarea calității acesteia.

Auditul economicității poate oferi răspunsuri la întrebări precum:

- procedurile alese pentru achiziționarea de către entitate a bunurilor și serviciilor reprezintă modalitatea cea mai economică de utilizare a fondurilor publice?
- s-au folosit în mod economic resursele umane, financiare sau materiale?
- a acționat managementul în concordanță cu politicile de realizare a obiectivelor și a țintelor de performanță stabilite?

**Eficiența** - constă în maximizarea rezultatelor unui program/proiect/proces/activitate sau ale unei entități publice în relație cu resursele utilizate pentru obținerea acestora.

Conceptul de eficiență se referă la capacitatea unei entități de a executa un program/proiect/proces sau o activitate cu eficiență maximă, în condițiile utilizării unor resurse limitate.

Auditul eficienței poate oferi răspunsuri la întrebări precum:

- s-au folosit în mod eficient resursele umane, financiare sau de altă natură?
- programele, proiectele, procesele, activitățile entității au fost gestionate, organizate, executate, monitorizate și evaluate în mod eficient?
- activitățile din cadrul entităților corespund cu obiectivele și cerințele stabilite?
- serviciile publice sunt de calitate, orientate spre cetățean și efectuate la timp?

**Eficacitatea** - constă în gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare dintre programe/proiecte/procese sau activități și relația dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al programului/proiectului/procesului sau activității respective.

Conceptul de eficacitate evaluează gradul realizării scopurilor și obiectivelor, adică măsura în care un program, proiect, proces sau activitate își atinge scopurile și obiectivele.

Auditul eficacității răspunde la întrebări precum:

- au fost atinse obiectivele de politică managerială cu mijloacele utilizate, respectiv au fost obținute rezultatele programate?
- au fost mijloacele utilizate și rezultatele obținute corespunzătoare cu obiectivele politicii manageriale?
- reprezintă impactul programat un rezultat direct al politicii manageriale și nu unul datorat altor circumstanțe?

Un audit al performanței poate fi o combinație a minim două concepte ale acestuia sau poate fi un audit complet ce înglobează toate cele trei concepte.

Auditul performanței este flexibil în alegerea subiectului, a obiectului, metodelor și în formularea opiniilor.

Caracteristica specială a auditului performanței se datorează varietății și complexității întrebărilor ce țin de această activitate.

## Capitolul 2

### 3.2.STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE PLANIFICARE

#### **Standardul privind planificarea auditului performanței prevede că:**

*Auditorii publici externi trebuie să planifice activitatea de audit al performanței astfel încât să identifice riscurile care pot afecta economicitatea, eficiența și eficacitatea și să formuleze, pe baza acestora, întrebările de audit<sup>4</sup>.*

Planificarea misiunilor de audit al performanței presupune următoarele faze:

**3.2.1. Planificarea strategică**, care constă în selectarea temelor și a entităților ce vor fi supuse auditului performanței;

**3.2.2. Planificarea operațională.**

<sup>4</sup> Pentru auditul performanței, este indicat ca obiectivele acestuia să fie stabilite sub forma unor întrebări la care va trebui să răspundă auditul, utilizându-se în acest sens termenul de „întrebări de audit”.

### 3.2.1. Planificarea strategică

„Planificarea strategică” sau „Strategia” este prima fază a misiunii de audit al performanței, în cadrul căreia sunt selectate temele și entitățile ce vor fi supuse auditului performanței.

Standardul acestei etape stabilește că:

*Auditul performanței trebuie orientat către entitățile în care un audit extern și independent poate să conducă la economisirea banilor publici și la creșterea eficienței utilizării lor.*

Curtea de Conturi examinează performanța în administrarea finanțelor publice și își fundamentează o strategie pentru o perioadă de minimum 3 ani, care este revizuită și îmbunătățită permanent.

Obiectivul fundamental al planificării strategice îl reprezintă realizarea unui portofoliu echilibrat de studii care să conducă la economisirea banilor publici și la creșterea eficienței utilizării lor.

Planificarea strategică constă în stabilirea unei strategii de audit coerente și realiste, în cuprinsul căreia să fie enunțate temele, domeniile de audit, problemele, întrebările și alte argumente care să susțină interesul pentru auditarea acestora.

Planificarea strategică are ca finalitate selectarea acelor programe, proiecte, activități și entități a căror auditare va fi aprobată prin Programul de activitate a Curții de Conturi.

Construirea strategiei constituie un proces intern al Curții de Conturi, care se realizează în principal prin examinarea:

- domeniilor predispuse la riscuri mari de fraudă sau nereguli;
- rapoartelor sau a altor documente elaborate de Ministerul Finanțelor și alte ministere;
- managementului entităților auditate; programelor și inițiativelor noi ale executivului.

Curtea de Conturi selectează temele pentru auditarea performanței având în vedere, în principal criteriul „valorii adăugate prin procesul de audit” („îmbunătățirea performanței”).

Valoarea adăugată de audit este mai mare atunci când:

- competențele Curții de Conturi sunt complet utilizate;
- subiectul în discuție nu a mai fost supus unei auditări independente într-o perioadă relativ recentă;
- există riscuri importante datorate slabei activități manageriale și performanței scăzute a entității.

**Scopul planificării strategice** este să stabilească prioritățile în stabilirea misiunilor de audit al performanței pe care le va efectua și să determine necesarul de personal, resursele materiale și timpul necesar pentru efectuarea acestora.

**Obiectivele cuprinse în strategie** trebuie să se reflecte în Programul de activitate a Curții de Conturi, care este examinat și aprobat de Plen.

Elaborarea strategiei este importantă deoarece:

- asigură planificarea misiunilor de audit în concordanță cu mandatul, atribuțiile și competențele Curții de Conturi, conferite de legislația în vigoare;
- asigură proiectarea și utilizarea unei metodologii economicoase și eficiente de auditare a performanței;
- definește și stabilește responsabilitățile în legătură cu monitorizarea și evaluarea performanței activității entităților ce urmează a fi supuse auditului performanței.

Pentru realizarea planificării strategice, respectiv pentru selectarea programelor, proiectelor, proceselor, activităților sau entităților ce vor fi înscrise în programul anual de activitate, este necesară realizarea următoarelor activități::

- 3.2.1.1. identificarea surselor de informații referitoare la potențialele teme și entități ce vor fi supuse auditului performanței și la criteriile de audit ( documentarea preliminară );
- 3.2.1.2. stabilirea criteriilor de selecție a temelor și entităților ce vor fi supuse auditului performanței;
- 3.2.1.3. stabilirea temelor și entităților ce vor fi supuse auditului performanței;
- 3.2.1.4. evaluarea impactului preconizat al rezultatelor auditului performanței;
- 3.2.1.5. stabilirea priorităților.

### **3.2.1.1. Identificarea surselor de informații referitoare la potențialele teme și entități ce vor fi supuse auditului performanței ( documentarea preliminară )**

Deoarece capacitatea Curții de Conturi de a efectua audituri ale performanței este limitată din punct de vedere al personalului și al timpului disponibil, trebuie realizată o selecție atentă a misiunilor de audit, denumită **alegere strategică**.

Elaborarea strategiei constituie un proces intern al Curții de Conturi, realizându-se prin examinarea:

- a. domeniilor predispușe la riscuri mari de fraudă sau nereguli și/sau risipă de fonduri publice;
- b. programelor și inițiativelor noi ale guvernului;
- c. programelor, proiectelor, proceselor, activităților noi ale entităților publice;
- d. rapoartelor sau a altor documente elaborate de entitățile implicate în implementarea și derularea programelor și activităților care utilizează fonduri publice;
- e. rapoartelor referitoare la performanțele managementului entităților implicate în derularea acțiunilor ce se preconizează a fi auditate;
- f. rapoartelor de audit anterioare, inclusiv rapoartele de audit financiar.

Această activitate presupune crearea sau completarea unei baze de date referitoare la domeniile și entitățile ce vor fi supuse auditului performanței la nivelul fiecărei structuri de specialitate. În cazul în care baza de date există, se urmărește actualizarea acesteia. De asemenea, este necesar să se organizeze monitorizarea schimbărilor de ordin legislativ sau de altă natură, care pot interveni în implementarea programului sau activității ce urmează a fi auditată, până la momentul începerii auditului

### **3.2.1.2. Stabilirea criteriilor de selecție a temelor și entităților ce vor fi supuse auditului performanței**

Criteriul principal de selecție îl constituie perspectiva îmbunătățirii în ansamblu a performanțelor programului/proiectului/procesului/activității entității auditate, ca urmare a implementării recomandărilor auditului performanței realizat de Curtea de Conturi.

Alte criterii de selecție a temelor și entităților propuse pentru auditare sunt următoarele:

- a) **Valoarea adăugată** - se referă la oferirea unor cunoștințe și perspective noi asupra aspectelor auditate, cu scopul de a realiza un audit util și de calitate. Cu cât sunt mai sigure perspectivele de a realiza un audit util, cu atât va fi mai mare valoarea adăugată.
- b) **Frecvența auditării domeniilor** - un audit va fi util dacă domeniul a fost auditat cu mult timp în urmă sau nu a fost auditat;
- c) **Problemele importante** – sunt acelea a căror cunoaștere ar putea influența decizia utilizatorului raportului de audit al performanței. Problemele sunt considerate cu atât mai importante cu cât este mai mare riscul ca acestea să afecteze economicitatea, eficiența și eficacitatea utilizării fondurilor publice.
- d) **Riscurile** - se referă la posibilitatea producerii unor evenimente negative în organizarea și funcționarea entităților auditate. În situația în care se semnalează frecvent suspiciuni în legătură cu



economicitatea, eficiența și eficacitatea derulării unui program, proiect, proces sau a unei activități, crește și posibilitatea apariției unor riscuri potențiale în îndeplinirea acestor criterii.

Stabilirea și evaluarea riscurilor se realizează, în principal, prin raționamentul profesional al auditorilor publici externi. Evaluarea riscurilor implică analiza riscurilor semnificative și relevante pentru îndeplinirea obiectivelor legate de economicitate, eficiență și eficacitate și care constituie, astfel, un punct de plecare pentru elaborarea întrebărilor la care trebuie să răspundă auditul performanței și pentru stabilirea ariei de cuprindere a acestuia.

Riscurile identificate de auditorii publici externi trebuie să fie descrise într-un mod coerent, în vederea evaluării acestora. Descrierea unui risc trebuie să aibă la bază informații privind principalele cauze și consecințele posibile ale aspectelor constatate.

În abordarea auditului performanței se ține cont de cele mai importante riscuri potențiale identificate. Acestea pot fi:

- i. cheltuieli nejustificate, care depășesc previziunile;
- ii. obiective economice neatinse sau îndeplinite parțial;
- iii. costuri și depășiri semnificative ale termenelor de finalizare în cazul unor proiecte;
- iv. reclamații, contestații și luări de atitudine ale reprezentanților grupurilor de consumatori privind calitatea serviciilor furnizate de entitate;
- v. nivele mari ale datoriilor la bugetele publice și la alți creditori;
- vi. sistemul contabil și cel de control intern organizate sau conduse necorespunzător;
- vii. pierderi importante cauzate de calamități naturale, risipă; etc;
- viii. modificări frecvente de natură instituțională/organizatorică.

După stabilirea elementelor predispuse la riscuri, acestea se ordonează în funcție de probabilitatea de apariție și impactul posibil și se determină cauzele, respectiv efectele manifestării acestora.

e) **Performanța managementului** - auditorii vor evalua performanța modului de administrare a fondurilor publice de către conducerea entității auditate. Dacă, spre exemplu, se constată că managementul a întreprins măsuri de remediere a unor performanțe slabe înregistrate în trecut, se poate considera că există o preocupare pentru a administra fondurile în mod performant.

f) **Interesul Parlamentului, al mijloacelor de informare și al publicului** - auditorii publici externi trebuie să evalueze măsura în care performanța unei entități publice prezintă interes pentru Parlament, pentru contribuabili (public) și pentru mass-media. Pentru aceasta vor urmări dezbaterile din Parlament, presa și sondajele efectuate în rândul publicului de diverse organizații, stabilind astfel temele pentru care există preocupare.

Totodată, se ia în considerare și problematica abordată de mass-media referitoare la modul de constituire și utilizare a fondurilor publice, precum și unele informații obținute din consultarea rapoartelor de audit financiar, inclusiv cele elaborate în anii precedenți.

Urmare analizării criteriilor de selecție a temelor și entităților supuse auditului performanței, se va stabili dacă:

- (a) tema/ domeniul și entitatea se încadrează în mandatul Curții de Conturi;
- (b) programul, proiectul, procesul sau activitatea nu au fost supuse recent unei examinări sau evaluări independente;
- (c) există suspiciunea că la nivelul programului, proiectului, procesului sau activității se manifestă o slabă performanță managerială și un mediu de control intern vulnerabil;
- (d) concluziile auditului ar putea influența cadrul legislativ sau procedurile de management intern.

### 3.2.1.3. Stabilirea temelor și entităților ce vor fi supuse auditului performanței

În această etapă există probabilitatea ca ideile propuse pentru efectuarea studiilor preliminare să fie mai numeroase decât posibilitățile de realizare. De aceea, fiecare idee va fi evaluată utilizând raționamentul profesional, în scopul eliminării acelor la care răspunsul la una din următoarele întrebări este „nu”:

- a) *economicitatea, eficiența și eficacitatea sunt supuse riscului?* Auditorii vor ține cont, când formulează răspunsul, de rezultatele evaluărilor realizate în timpul etapei de documentare și înțelegerea programelor, respectiv a activității entităților implicate;
- b) *efectuarea studiului va aduce ceva nou în legătură cu îmbunătățirea performanței?* În acest context, în situația în care este semnalată o problemă se va aprecia dacă aceasta se poate rezolva, ce se poate face concret, de ce nu s-a rezolvat până în prezent și care sunt șansele rezolvării acesteia în cazul în care auditorii o semnalează în cadrul unui raport;
- c) *este momentul oportun pentru efectuarea auditului?* Pentru a stabili răspunsul la această întrebare auditorii trebuie să aprecieze dacă, după finalizarea auditului rezultatele vor avea un efect util.
- d) *care sunt posibilitățile de efectuare a studiului?* Auditorii vor avea în vedere o serie de factori, cum ar fi posibilitatea obținerii de informații relevante și de încredere în legătură cu subiectul vizat într-un timp util și la costuri rezonabile.
- e) *studiul se încadrează în politica de audit a Curții de Conturi?* Ideile auditorilor în legătură cu studiile ce se propun a fi abordate se vor discuta cu entitățile implicate pentru a obține punctul de vedere al acestora în legătură cu întrebările pe care auditorii le vor formula, respectiv pentru a stabili metodele de obținere și analiză a probelor de audit.

Acest studiu preliminar este esențial pentru a decide dacă auditul va fi sau nu inclus în programul anual de activitate. Obiectivul studiului preliminar este acela de a permite conducerii structurii de specialitate să stabilească dacă auditul este realist, realizabil și dacă poate fi util, precum și de a oferi o bază pentru planificarea auditului.

În principal, se pune accentul pe o bună înțelegere a temei examinate. Abordarea adoptată în acest scop va varia în funcție de natura subiectului și de volumul de cunoștințe de care dispune echipa de audit la început, inclusiv informațiile disponibile în dosarele permanente și cele deja obținute de către auditorii publici externi ai Curții. Această etapă poate consta într-o simplă analiză documentară și o singură ședință de schimburi de idei, atunci când tema este deja bine cunoscută, sau într-o activitate mult mai amplă de colectare a datelor, atunci când tema este nouă sau complexă.

Informațiile pot proveni de la terțe părți (legislație; puncte de vedere ale experților în domeniu, studii și cercetări științifice, statistici oficiale) sau de la entitatea auditată (planuri strategice, rapoarte anuale de activitate; organigrame; linii directoare interne și manuale de proceduri, precum și discuții cu personalul de conducere al entității auditate). Auditorii trebuie să aprecieze timpul și costurile de obținere a informațiilor în raport cu valoarea adăugată pe care acestea le aduc auditului.

Trebuie determinate resursele umane, administrative și financiare necesare studiului preliminar pentru a confirma importanța semnificativă a domeniului de audit respectiv.

Studiul preliminar trebuie să identifice informații privind modul în care entitatea auditată gestionează și controlează activitățile sale. O atenție deosebită trebuie acordată procesului de identificare a datelor deținute în sistemele informatice și de determinare a impactului acestora asupra abordării auditului. De asemenea, se analizează cele mai semnificative riscuri asupra unei bune gestiuni financiare. Principalele riscuri pot fi *inerente* (factorii care fac dificilă realizarea unei bune gestiuni financiare, indiferent cât de bine este condusă entitatea respectivă) sau *de control* (legate de modul în care entitatea își gestionează performanța).

Factorii de risc vor include:

- natura și complexitatea politicii, programului și operațiunilor;
- diversitatea obiectivelor și scopurilor entității;
- disponibilitatea resurselor,
- complexitatea structurii organizației și claritatea responsabilităților;
- existența și claritatea sistemelor de control;
- complexitatea și calitatea informațiilor de gestiune.

Studiul preliminar trebuie să analizeze, atât din punct de vedere cantitativ, cât și calitativ, importanța semnificativă a acestor riscuri, precum și posibilul lor impact. Se pune accentul, în general, asupra acelor riscuri care au atât o probabilitate mai mare de a apărea, cât și un impact mai mare în cazul în care se concretizează. Se iau în considerare și măsurile luate de către entitatea auditată pentru a reduce astfel de riscuri („răspunsul la riscuri”).

Studiul preliminar trebuie să țină seama de auditurile și de evaluările anterioare întreprinse în domeniul în cauză, atât pentru a evita ca aceeași activitate să fie realizată de două ori, cât și pentru a urmări constatările și recomandările semnificative legate de întrebarea de audit potențială. Astfel de audituri pot include audituri desfășurate de Curtea de Conturi, de serviciul de audit intern al entității sau de structurile de audit intern ale ordonatorilor principali de credite. Orice raport de evaluare va trebui luat, de asemenea, în considerare.

Este indicat ca obiectivele auditului să fie stabilite sub forma unor întrebări la care va trebui să răspundă auditul. Analiza riscurilor menționată mai sus va contribui la definirea atât a potențialelor întrebări, cât și a sferei auditului performanței. Auditorul poate intervieva persoane cu cunoștințe specifice legate de subiectul respectiv al auditului și poate studia documente de bază sau literatură de specialitate. Este important să se formuleze cât mai multe întrebări de audit potențiale.

Se stabilește, apoi, la care din aceste întrebări de audit se poate răspunde și la care este important să se răspundă. Acest lucru se face prin verificarea dacă întrebările identificate pot fi auditate și dacă sunt disponibile criteriile de audit, dacă pot fi găsite probe de audit și dacă metodologia de audit poate fi utilizată cu succes pentru a colecta și analiza astfel de probe.

#### **3.2.1.4. Evaluarea impactului preconizat al rezultatelor auditului performanței**

Pentru evaluarea impactului preconizat al auditului performanței, auditorii trebuie să aibă în vedere următoarele:

- a) **să aleagă** temele/ domeniile și entitățile care nu au fost auditate, au fost auditate parțial sau au fost auditate cu mult timp în urmă;
- b) **să efectueze analize comparative (Benchmarking)** ale temelor și entităților asemănătoare sau similare, cărora li s-au formulat recomandări de creștere a performanțelor;
- c) **să analizeze promptitudinea cu care serviciile publice sunt prestate către populație** stabilindu-se căile de îmbunătățire a acestora;
- d) **să formuleze propuneri care să conducă la îmbunătățirea unor activități** - spre exemplu reducerea birocrăției excesive manifestată în serviciile publice.

În urma studiului preliminar efectuat, pentru fiecare temă de audit al performanței selectate se va întocmi un document numit "**Nota de propuneri**", prin care se propune aprobarea introducerii temei de audit al performanței în proiectul Programului de activitate.

Nota de propuneri cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea temei de audit al performanței;
- b) motivarea propunerii de realizare a temei de audit al performanței (existența unor semnale privind potențialele riscuri în legătură cu programul/proiectul/procesul/activitatea, interesul Parlamentului și al contribuabililor, priorități ale Curții de Conturi etc.);

- c) formularea inițială a obiectivului principal al auditului performanței;
- d) stabilirea inițială a obiectivelor specifice economicității, eficienței și eficacității, prin formularea întrebărilor la care trebuie să răspundă auditul performanței;
- e) entitățile supuse auditului performanței;
- f) destinatarii raportului de audit al performanței;
- g) evaluarea impactului preconizat al rezultatelor auditului performanței;
- h) perioada auditată;
- i) perioada desfășurării auditului performanței;
- j) cadrul legislativ care reglementează domeniul auditat.

### 3.2.1.5. Stabilirea priorităților

Există probabilitatea ca ideile propuse pentru studiile preliminare să fie mai numeroase decât posibilitățile de realizare. În aceste condiții, trebuie stabilită o prioritate în abordarea studiilor.

Principale criterii care stau la baza stabilirii priorității temelor sunt:

- a) *responsabilitatea față de Parlament și contribuabili în legătură cu administrarea corespunzătoare a fondurilor și resurselor publice.* Dacă se identifică zonele potențiale de risc într-un domeniu, șansele selectării acestui domeniu pentru efectuarea unui studiu preliminar sunt ridicate.
- b) *îmbunătățirea activității de auditare a performanței.* Toate studiile propuse vor avea în vedere și îmbunătățirea activității de audit al performanței. Cu cât îmbunătățirile sunt mai evidente, cu atât tema de studiu are șanse mai mari pentru a fi selectată.
- c) *asigurarea elaborării unui program echilibrat de auditare a performanței.* La elaborarea programului de auditare a performanței se va urmări selectarea unor teme care să acopere o gamă cât mai largă de domenii, cum ar fi:
  - zonele cu risc mare de fraudă sau ilegalități;
  - solicitările Parlamentului;
  - evaluarea performanțelor manageriale în domenii ca: achizițiile publice, managementul proiectelor, calitatea serviciilor;
  - inițiative guvernamentale noi.

Pentru selectarea temelor și entităților ce vor fi supuse auditului performanței, în cadrul planificării strategice se vor avea în vedere următoarele:

- (a) **formularea de propuneri** - pe baza datelor și informațiilor desprinse din analiza politicilor și programelor guvernamentale, a strategiilor de restructurare a anumitor sectoare, din mass-media, din rapoarte de audit anterioare etc;
- (b) **analizarea/cercetarea sumară a fiecărei propuneri** – în urma căreia unele propuneri sunt abandonate datorită impactului scăzut;
- (c) **formularea de întrebări generale** pentru propunerile rămase care s-ar putea utiliza în studiile potențiale de audit;
- (d) **prezentarea sintetică a propunerilor** convenite în urma discuțiilor;
- (e) **aprobarea propunerilor;**

**inclusiunea propunerilor aprobate în proiectul Programului de activitate.**

### 3.2.2. Planificarea operațională

*În cadrul acestei etape auditorii publici externi trebuie să se documenteze pentru înțelegerea programului, proiectului, procesului și/sau activității ce urmează a fi auditat(ă), precum și a mediului în care entitatea își desfășoară activitatea în vederea elaborării planului de audit al performanței.*

Planificarea operațională presupune:

- 3.2.2.1. documentarea în auditul performanței;
- 3.2.2.2. identificarea și evaluarea riscurilor în auditul performanței și a impactului potențial al acestora;
- 3.2.2.3. stabilirea criteriilor de audit care se vor utiliza și a surselor acestora;
- 3.2.2.4. formularea și revizuirea obiectivelor specifice ale auditului performanței, precum și a întrebărilor la care trebuie să răspundă acest audit;
- 3.2.2.5. stabilirea metodologiei de audit care va fi utilizată pentru obținerea probelor de audit;
- 3.2.2.6. elaborarea planului de audit al performanței.

### 3.2.2.1. Documentarea în auditul performanței

***Auditorii publici externi trebuie să se documenteze pentru a dobândi cunoștințe în domeniul auditat.***

În activitatea de documentare, auditorii publici externi trebuie să colecteze, în principal, informații relevante și de încredere referitoare la:

- (a) strategia guvernamentală privind domeniul auditat;
- (b) cadrul legislativ care reglementează activitatea entității auditate și analiza eventualelor modificări legislative intervenite pe parcursul perioadei auditate;
- (c) mediul extern în care operează entitatea auditată;
- (d) obiectivele și activitățile entității auditate;
- (e) organizarea entității auditate, respectiv organigrama și responsabilitățile managementului, regulamente interne, sistemul de control intern etc.;
- (f) rapoartele întocmite de entitatea auditată;
- (g) veniturile și cheltuielile entității auditate;
- (h) constatările din actele de control întocmite la entitatea auditată de organele specializate ale statului și alte informații relevante pentru acțiunea de audit al performanței în vederea cunoașterii atât a principalelor probleme identificate de autoritățile care au verificat entitatea, cât și a modului de soluționare a deficiențelor detectate.

Pentru obținerea acestor informații auditorii publici externi folosesc, în principal, procedura de examinare a actelor, documentelor și informațiilor furnizate de către entitatea auditată, precum și studierea literaturii de specialitate sau organizarea unor grupuri de dezbateri.

Grupul de dezbateri este o procedură utilizată în auditul performanței și constă în colectarea de opinii și idei de la persoane de specialitate din cadrul entității auditate și din afara acesteia, respectiv: cadre universitare, cercetători, membri ai unor organizații profesionale, care au legătură cu domeniul auditat. Scopul principal al organizării grupurilor de dezbateri este acela de a culege informații preliminare care pot fi testate în etapa de execuție a auditului performanței.

### 3.2.2.2. Identificarea și evaluarea riscurilor în auditul performanței și a impactului potențial al acestora

***Auditorii publici externi trebuie să identifice și să evalueze riscurile în auditul performanței întrucât există posibilitatea producerii unor evenimente cu efecte negative în organizarea și funcționarea entității auditate.***

Riscurile pentru buna gestiune financiară, adică riscurile de neîndeplinire a obiectivelor de economicitate, eficiență și eficacitate în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului, pot fi inerente prin natura lor (risc inerent) și/sau pot fi influențate de deficiențele existente în organizarea și desfășurarea controlului intern (risc de control).

Identificarea riscurilor specifice programelor, proiectelor, proceselor, activităților și entității auditate îi va ajuta pe auditorii publici externi la selectarea procedurilor de audit, care vor fi orientate, în special, către zonele cu potențial ridicat de risc.

Stabilirea și evaluarea riscurilor se realizează, în principal, prin exercitarea raționamentului profesional al auditorilor publici externi și ca urmare a evaluării sistemului de control intern.

În contextul unui audit al performanței, evaluarea riscurilor implică analiza riscurilor critice (semnificative și relevante) pentru îndeplinirea obiectivelor legate de economicitate, eficiență și eficacitate, care constituie astfel un punct de plecare pentru elaborarea întrebărilor la care trebuie să răspundă auditul performanței și stabilirea ariei de cuprindere a acestuia.

Riscurile identificate de auditorii publici externi trebuie să fie descrise într-un mod coerent și vor fi incluse în „Lista riscurilor identificate și evaluarea acestora”. Descrierea riscului trebuie să includă informații privind cauzele și consecințele posibile ale acestuia (impactul) asupra gradului de îndeplinire a obiectivelor programului, proiectului, procesului, activității sau entității auditat/auditare.

### **3.2.2.3. Stabilirea criteriilor de audit care se vor utiliza și a surselor acestora**

*Auditorul public extern trebuie să selecteze criterii de audit care reprezintă termenii de referință, respectiv standardele față de care este apreciată atingerea performanței, adică se compară ceea ce este cu ceea ce ar fi trebuit să fie.*

Criteriile de audit sunt alese de auditorii publici externi prin exercitarea raționamentului lor profesional și trebuie să fie cuprinzătoare, obiective, relevante, rezonabile, accesibile și flexibile pentru a corespunde obiectivelor auditului performanței.

Criteriile de audit pot fi selectate utilizând una dintre următoarele surse:

- (a) legislație, ghiduri, reglementări și criterii de performanță stabilite și aplicabile programului, proiectului, procesului sau activității auditat(e);
- (b) standarde generale, standarde pe domenii și indicatori relevanți;
- (c) referințe obținute prin comparare cu cea mai bună practică în domeniul auditat;
- (d) referințe obținute prin analizarea evoluției în timp a unor indicatori privind realizarea performanței programului, proiectului, procesului sau activității auditat(e);
- (e) criterii utilizate în audituri similare, efectuate de către alte instituții supreme de audit;
- (f) criterii obținute prin valorificarea experienței unor experți, specialiști, profesori universitari, academicieni etc.

Criteriile de audit pot fi diferite de la un audit la altul, în funcție de specificul programului, proiectului, procesului sau activității auditat/auditare.

### **3.2.2.4. Formularea și revizuirea obiectivelor specifice ale auditului performanței, precum și a întrebărilor la care trebuie să răspundă acest audit**

*Auditorul public extern trebuie să utilizeze o combinație de întrebări de audit, formulate astfel încât acestea să îl ajute să emită concluzii pertinente asupra aspectelor care pot afecta economicitatea, eficiența și eficacitatea activității entității auditate și să prezinte, pe baza acestora, concluzii și recomandări în raportul de audit al performanței. Întrebările trebuie să fie formulate de către auditorii publici externi în mod obiectiv, rațional și în legătură cu obiectivele auditului performanței, pentru a se putea colecta probe de audit suficiente și adecvate.*

Auditorul public extern trebuie să formuleze întrebările de audit, bazându-se pe rezultatele studiului preliminar. Întrebările de audit vor sta la baza colectării datelor și informațiilor necesare realizării auditului performanței.

Întrebările formulate pot fi principale și secundare. Întrebările principale trebuie să fie limitate ca număr și pot fi divizate în întrebări secundare, care, la rândul lor, pot fi detaliate prin alte întrebări.

Formularea întrebărilor de audit trebuie să se realizeze într-o succesiune logică și într-o ordine structurată. În procesul de formulare și divizare a întrebărilor, acestea devin tot mai specifice, iar ultimul nivel al întrebărilor rezultate din întrebările secundare formează baza surselor probelor de audit. Întrebările obținute de la fiecare nivel trebuie să fie diferite unele de celelalte, dar împreună să acopere principalele aspecte ale întrebării de la nivelul imediat superior.

Întrebările la care trebuie să răspundă auditul performanței vor fi cuprinse într-o listă, care reprezintă un inventar al tuturor obiectivelor specifice ce trebuie evaluate în cadrul procesului de audit al performanței.

### 3.2.2.5. Stabilirea metodologiei de audit care va fi utilizată pentru obținerea probelor de audit

*Stabilirea metodologiei de audit care va fi utilizată pentru obținerea probelor de audit presupune că auditorii publici externi trebuie să identifice:*

*(a) natura, sursele și valabilitatea probelor de audit care pot fi obținute, luând în considerare și factori cum ar fi: valabilitatea altor rapoarte de audit, studiile efectuate în legătură cu programul/procesul/ proiectul/activitatea auditat/auditată și costurile obținerii probelor de audit etc.*

*(b) procedurile de audit ce se vor utiliza pentru obținerea probelor de audit.*

Auditorii publici externi trebuie să obțină probe suficiente și adecvate pentru a răspunde la întrebările formulate de echipa de audit și pentru a susține constatările și concluziile rezultate în urma auditului performanței.

Gradul de suficiență al probelor de audit (cantitatea probelor de audit necesare) este determinat de auditorii publici externi în funcție de nivelul de risc evaluat în legătură cu programul/proiectul/procesul/activitatea auditat/auditată (cu cât este mai ridicat nivelul de risc, cu atât crește cantitatea de probe de audit necesară susținerii constatărilor și concluziilor) și în funcție de calitatea acestor probe (cu cât probele de audit au o calitate mai bună, cu atât sunt necesare mai puține probe pentru susținerea constatărilor și concluziilor).

Gradul de adecvare al probelor de audit (calitatea probelor de audit necesare) este stabilit de auditorii publici externi ținând cont de relevanța și de gradul de încredere al acestora pentru susținerea constatărilor și concluziilor auditului performanței. Gradul de încredere al probelor de audit depinde de sursa și natura acestora, precum și de circumstanțele în care au fost obținute.

Gradul de suficiență și cel de adecvare al probelor de audit este stabilit de către auditorii publici externi pe baza raționamentului profesional.

În cadrul auditului performanței, probele de audit sunt utilizate pentru a demonstra dacă managementul și personalul entității auditate au acționat în conformitate cu principiile stabilite prin procedurile, politicile și standardele adoptate și dacă au folosit resursele în mod economic, eficient și eficace, după caz.

În funcție de natura lor, se deosebesc următoarele tipuri de probe de audit:

- a) **probele fizice**, care se obțin prin observarea directă (la fața locului) și se prezintă sub formă de fotografii, diagrame, grafice și alte forme și reprezentări. Dacă proba de audit obținută prin observarea directă a unei anumite situații/împrejurări prezintă riscul unei interpretări eronate în legătură cu obiectivele auditului, atunci aceasta va fi coroborată cu alte probe, pentru a-i conferi credibilitate;
- b) **probele verbale**, care constituie răspunsuri la interviuri, sondaje etc, obținute de la angajații entității, beneficiarii programului/procesului/proiectului/ activității auditat/auditate sau de la alte persoane care au legătură cu acesta/aceasta;

- c) **probele documentare**, care reprezintă probele obținute sub formă de acte și/sau documente.
- d) **probele analitice**, care se obțin ca urmare a verificării, interpretării și analizării datelor rezultate din activități legate de implementarea unui program/proiect/proces/activități de către entitatea auditată.

**Procedurile de audit utilizate în auditul performanței sunt:**

- a) **proceduri de audit utilizate pentru obținerea probelor de audit**, respectiv: observarea directă, examinarea documentelor, rezumatele, interviurile și chestionarele;
- b) **proceduri analitice de audit, cantitative și calitative, utilizate pentru analiza probelor de audit**, prin care se explică ceea ce s-a constatat și se stabilește legătura dintre cauză și efect. Această categorie cuprinde: analiza comparativă (benchmarking), analiza „înainte și după”, analiza nivelului de îndeplinire a obiectivelor, analiza cost-beneficiu, analiza cost-eficacitate etc.

**3.2.2.6. Elaborarea planului de audit al performanței**

Standardul referitor la elaborarea planului de audit al performanței stabilește că:

*Auditorii publici externi trebuie să elaboreze un plan de audit, în care să descrie obiectivele auditului și modul efectiv de realizare a acestuia, într-o manieră economică, eficientă, eficace și la termenul prevăzut.*

Planul de audit al performanței este un document al echipei de audit și cuprinde:

- a) obiectivul general și specific al programului, proiectului, procesului sau a activității auditat(e);
- b) înțelegerea entității, a mediului în care aceasta își desfășoară activitatea;
- c) evaluarea sistemului de control intern,
- d) lista riscurilor identificate din care să se poată extrage riscurile critice pentru îndeplinirea obiectivelor legate de economicitate, eficiență și eficacitate;
- e) criteriile de audit stabilite;
- f) procedurile de audit prin care se obțin probele de audit;
- g) metodele de sintetizare, analizare și interpretare a probelor de audit;
- h) repartizarea sarcinilor pe fiecare auditor și timpul necesar pentru îndeplinirea fiecărei sarcini de audit.

Planul de audit al performanței poate fi modificat și completat pe parcursul desfășurării misiunii de audit de către membri echipei, cu aprobarea conducerii structurilor de specialitate, în situația în care intervin modificări în premisele și condițiile avute în vedere la întocmirea planului inițial.

Acest plan se avizează de către directorul din cadrul departamentului de specialitate/directorul adjunct al camerei de conturi și se aprobă de către seful de departament/directorul camerei de conturi.

## Capitolul 3

### 3.3.STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE EXECUȚIE

Pe parcursul etapei de execuție a auditului performanței sunt utilizate proceduri de audit pentru colectarea și analizarea datelor, în vederea obținerii de probe care să sprijine constatările, concluziile și recomandările formulate de auditorul public extern.



## Standardul aplicabil acestei etape stabilește că:

*Auditorii publici externi trebuie să utilizeze procedurile de audit prevăzute în planul de audit al performanței, pentru a obține probe de audit, să sintetizeze, să analizeze și să interpreteze probele de audit, în susținerea constatărilor și formularea concluziilor și recomandărilor urmare misiunii de audit al performanței.*

*Probele obținute trebuie să fie suficiente și adecvate pentru ca auditorii publici externi să susțină constatățile și concluziile în legătură cu tema auditată.*

Etapa de execuție constă în parcurgerea următoarelor faze:

**3.3.1.** utilizarea procedurilor de audit prevăzute în planul de audit al performanței, în scopul de a obține probe de audit în legătură cu programul/procesul/proiectul/activitatea auditat/auditată;

**3.3.2.** sintetizarea, analiza și interpretarea probelor de audit în vederea susținerii constatărilor și a formulării concluziilor și recomandărilor ca urmare a misiunii de audit al performanței.

**3.3.1. Utilizarea procedurilor de audit prevăzute în planul de audit al performanței, în scopul de a obține probe de audit în legătură cu programul/procesul/proiectul/activitatea auditat/auditată**

*Auditorii publici externi trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a-și susține constatățile și concluziile în legătură cu tema auditată.*

Aceștia identifică, colectează și analizează probe de audit cu privire la:

- (a) programul/procesul/proiectul/activitatea auditat/auditată;
- (b) gradul de realizare a obiectivelor cuprinse în planul de audit al performanței;
- (c) percepțiile sau opiniile beneficiarilor programului/ procesului/proiectului/activității auditat/auditat, dacă este cazul.

În cazul auditului performanței se poate folosi eșantionarea ca metodă de obținere a probelor de audit, metodă care constă în aplicarea procedurilor de audit numai asupra elementelor eșantionului, astfel încât, după analizarea elementelor selectate, concluziile să poată fi extinse asupra întregului program/proces/proiect/activități auditat/auditat. Cu cât este mai riguroasă aplicarea eșantionării, cu atât este posibilă obținerea unei certitudini mai mari pentru a formula concluziile privind respectarea criteriilor de audit, precizate în prealabil.

Auditorii publici externi analizează dacă probele de audit sunt sau nu suficiente și adecvate, iar în caz contrar ei trebuie să acționeze pentru obținerea unor probe suplimentare, care să fie colectate din surse diferite.

**3.3.2. Sintetizarea, analiza și interpretarea probelor de audit în vederea susținerii constatărilor și a formulării concluziilor și recomandărilor ca urmare a misiunii de audit al performanței**

*Auditorii publici externi trebuie să sintetizeze, să analizeze și să interpreteze probele de audit în vederea susținerii constatărilor și a formulării concluziilor și recomandărilor ca urmare a misiunii de audit al performanței.*

**Sintetizarea datelor și informațiilor presupune:**

- (a) organizarea lor sub formă de tabele, care conțin date statistice, rezultate ale observațiilor, răspunsuri la întrebările chestionarelor; sau
- (b) clasificarea lor după natura sau conținutul (codificarea) rezultatelor examinării documentelor, notițelor din timpul interviurilor și a răspunsurilor la întrebările din chestionare.

Auditorii publici externi trebuie să efectueze o evaluare a probelor de audit codificate și sintetizate pentru a stabili dacă sunt suficiente și adecvate.

Auditorii publici externi trebuie să analizeze datele și informațiile pentru a explica ceea ce s-a constatat, precum și pentru a stabili legătura dintre cauză și efect, prin utilizarea următoarelor proceduri de audit: analiza comparativă; analiza „înainte și după”; analiza nivelului de îndeplinire a obiectivelor; analiza cost-beneficiu și analiza cost-eficacitate.

### 3.3.2.1. Formularea constatărilor

Pe baza datelor și informațiilor colectate pe parcursul misiunii de audit și a criteriilor de audit identificate, auditorii publici externi trebuie să evalueze în mod obiectiv performanța reală a programului/proiectului/procesului/activității entității auditat/auditată. Standardul stabilește următoarele:

*Constatarea auditului trebuie prezentată într-un cadru logic și clar pentru a permite înțelegerea ușoară a criteriilor de audit aplicate, a aspectelor identificate și a analizei efectuate de auditor.*

Auditorii publici externi interpretează rezultatele obținute și prezintă constatările printr-un procedeu care presupune luarea în considerare a 4 elemente esențiale:

**1. criteriul:** Ce ar trebui să fie? — criteriul poate fi stipulat în legi sau reglementări ori în acord cu cele mai bune practici în domeniu și, în general, reprezintă ceea ce este prevăzut a se realiza prin programul/proiectul/procesul/activitatea auditat/auditată;

**2. condiția:** Ce este?, respectiv situația programului/ proiectului/procesului/activității și rezultatele obținute până în prezent;

**3. cauza:** respectiv, identificarea cauzelor pentru neaplicarea principiilor economicității, eficienței și eficacității în cazul programului/proiectului/procesului/activității entității auditat/auditată, care stau la baza formulării recomandărilor privind măsurile ce urmează a fi luate de entitate în vederea îmbunătățirii performanței domeniului auditat;

**4. efectul:** respectiv, rezultatul funcționării necorespunzătoare a programului/proiectului/procesului/activității auditat/auditată și care este o consecință a cauzei. Auditorii publici externi identifică și analizează efectele cele mai importante.

Constatarea auditului trebuie să fie susținute de probe colectate, pentru a oferi răspunsuri la întrebările auditului și pentru a verifica ipotezele emise.

### 3.3.2.2. Formularea concluziilor și recomandărilor

Standardul stabilește că:

*Auditorii publici externi trebuie să formuleze concluzii și recomandări, care reprezintă deducții ale acestora pe seama constatărilor auditului.*

**Concluziile auditului performanței** în legătură cu gradul de realizare a obiectivelor specifice ale programului/proiectului/ procesului/activității auditat/auditată sunt prezentate de auditorii publici externi pe baza constatărilor și stau la baza formulării recomandărilor cu privire la măsurile ce urmează a fi luate de entitate pentru îmbunătățirea economicității, eficienței și eficacității domeniului auditat. În acest sens, se pot consulta experți, specialiști și chiar cercetători sau se pot efectua comparații și analize privind cauza și efectul. Recomandările vor fi argumentate în mod logic, pornind de la cauzele constatărilor auditului performanței.

### 3.4.STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE RAPORTARE

#### Standardul aplicabil acestei etape stabilește că:

*La finalizarea fiecărei misiuni de audit al performanței, auditorii publici externi trebuie să întocmească un raport de audit al performanței în formă scrisă.*

#### 3.4.1. Structura raportului de audit al performanței

*Structura și caracteristicile raportului de audit al performanței trebuie să contribuie la îmbunătățirea gradului de înțelegere a raportului și la evidențierea aspectelor relevante cuprinse în acesta.*

Raportul de audit al performanței cuprinde următoarele elemente:

a) titlul raportului de audit al performanței și introducerea;

În introducerea raportului de audit al performanței vor fi prezentate următoarele:

(i) numele și prenumele auditorilor publici externi care efectuează acțiunea de audit al performanței;

(ii) structura de specialitate din care fac parte auditorii publici externi care efectuează acțiunea de audit al performanței;

(iii) numărul și data delegațiilor pentru efectuarea acțiunii de audit al performanței;

(iv) perioada în care s-a efectuat acțiunea de audit al performanței;

(v) denumirea acțiunii de audit al performanței;

(vi) perioada supusă acțiunii de audit al performanței;

(vii) denumirea și adresa entității verificate;

(viii) codul unic de înregistrare/numărul de înregistrare la registrul comerțului al entității auditate;

(ix) ordonatorii de credite/conducătorii entității verificate, ceilalți reprezentanți legali ai entității verificate, precum și alte persoane din conducerea compartimentelor economice, financiare și contabile, după caz, în perioada supusă verificării și în timpul acțiunii de audit al performanței, cu precizarea intervalelor de timp în care aceștia au asigurat conducerea;

(x) mențiunea că misiunea de audit al performanței a fost efectuată în conformitate cu standardele proprii de audit ale Curții de Conturi, elaborate în baza standardelor internaționale de audit;

b) prezentarea următoarelor date:

(i) scopul, obiectivele și atribuțiile prevăzute în actele normative în baza cărora funcționează entitatea;

(ii) modul de organizare și funcționare a respectivei entități;

(iii) principalele date din bilanț și contul de execuție;

(iv) analiza evoluției indicatorilor economico-financiar care caracterizează activitatea entității;

(v) obiectivul general și obiectivele specifice ale programului/proiectului/procesului/activității auditat/ auditate, precum și analiza perspectivei din punctul de vedere al economicității, eficienței și eficacității;

(vi) sinteza principalelor constatări și concluzii rezultate în urma misiunii de audit al performanței;

c) prezentarea sintetică a contextului în care se desfășoară programul/proiectul/procesul/activitatea auditat/auditată, inclusiv a cadrului instituțional;

- d) prezentarea criteriilor de audit utilizate pentru evaluarea performanței;
- e) descrierea metodologiei de audit, respectiv a procedurilor de audit utilizate pentru colectarea, analizarea și interpretarea probelor de audit, cu precizarea surselor acestora;
- f) constatările și concluziile referitoare la realizarea obiectivelor specifice programului/proiectului/procesului/ activității auditat/auditare, precum și cele referitoare la evaluarea sistemului de control intern și la inventarierea și evaluarea patrimoniului public și privat al statului și al unităților administrativ-teritoriale aflate în administrarea entității verificate;
- g) punctul de vedere al conducerii entității auditate cu privire la constatările auditului performanței și motivația neînșurării acestuia de către echipa de audit;
- h) măsurile luate de conducerea entității în timpul misiunii de audit al performanței;
- i) concluziile generale și recomandările formulate de auditorii publici externi în urma misiunii de audit al performanței;
- j) propunerile de îmbunătățire a cadrului legislativ care reglementează domeniul auditat;
- k) semnăturile membrilor echipei de audit care au întocmit raportul de audit al performanței.

Raportul de audit al performanței trebuie să prezinte relația dintre obiectivele specifice programului/proiectului/ procesului sau activității auditate, criteriile de audit utilizate pentru evaluarea performanței, constatările și concluziile auditului.

Recomandările cuprinse în raportul de audit al performanței:

- a) se fac numai dacă auditorii publici externi au identificat remedii posibile și eficiente pentru disfuncționalitățile constatate;
- b) nu trebuie să detalieze modul de implementare, aceasta fiind o responsabilitate a managementului entității auditate.

Raportul de audit al performanței trebuie să fie obiectiv și corect și, să cuprindă toate constatările relevante, inclusiv cele pozitive, să fie constructiv și să prezinte concluziile și recomandările formulate de echipa de audit .

### **3.4.2. Transmiterea raportului final de audit al performanței**

*Raportul de audit al performanței, semnat doar de către auditorii publici externi care au efectuat auditul, se transmite entităților auditate însoțit de o adresă semnată de membrii echipei de audit. Raportul de audit al performanței sau o sinteză a principalelor constatări, concluzii și recomandări ale acestuia, pot fi transmise, după caz, și instituțiilor publice interesate, comisiilor de specialitate din cadrul Parlamentului, Guvernului, prin intermediul departamentului în a cărui competență de verificare intră domeniul auditat.*

## PARTEA a IV-a

### STANDARDELE SPECIFICE AUDITULUI DE CONFORMITATE

#### Introducere

Auditul de conformitate ( legalitate ) constă în verificarea faptului dacă activitățile entităților publice sunt în conformitate cu legislația, regulamentele și hotărârile autorităților care guvernează activitatea unor astfel de entități.

Aceasta implică verificarea modului în care entitatea auditată respectă legile, celelalte acte normative, regulile, regulamentele, normele politicile, codurile stabilite sau termenii asupra cărora s-a căzut de acord, etc.

#### Capitolul 1

#### 4.1.CONSIDERENTE INIȚIALE

Auditorii publici externi realizează auditul de conformitate cu scopul identificării eventualelor abateri de la legalitate și regularitate, pe baza unor criterii cum sunt:

- **Regularitatea**, prin care se stabilește dacă activitățile, tranzacțiile și informațiile referitoare la entitatea auditată sunt în acord cu:
  - cadrul financiar de raportare;
  - legile, celelalte acte normative și regulamentele emise în baza acestora;
  - clauzele convențiilor, acordurilor sau contractelor;
  - alte criterii;
- **Corectitudinea**, prin care se stabilește dacă au fost respectate principiile generale ale buneii gestiuni financiare de către angajații din entitatea auditată.

Pentru desfășurarea unei misiuni de audit de conformitate auditorul public extern trebuie să planifice etapele și procedurile de audit pentru a fi în măsură să detecteze erorile, abaterile de la legalitate și regularitate, faptele în legătură cu care există indicii că au fost săvârșite cu încălcarea legii penale, care ar putea avea efecte asupra modului de gestionare a patrimoniului, a execuției bugetului de venituri și cheltuieli și asupra datelor reflectate în situațiile financiare.

Auditul de conformitate se poate desfășura la următoarele entități:

- a) instituțiile publice care intră, potrivit legii, în competența de verificare a Curții de Conturi;
- b) entitățile aflate în raporturi de subordonare, coordonare, aflate sub autoritatea sau care funcționează pe lângă instituțiile publice verificate, respectiv regii autonome, companii și societăți naționale, societăți comerciale la care statul, unitățile administrativ-teritoriale, instituțiile publice sau regiile autonome dețin, singure ori împreună, integral sau mai mult de jumătate din capitalul social;
- c) Banca Națională a României;
- d) organismele autonome de asigurări sociale sau de altă natură care gestionează bunuri, valori ori fonduri, într-un regim legal obligatoriu, în condițiile în care prin lege sau prin statutele lor se prevede acest lucru;
- e) autoritățile cu atribuții în domeniul privatizării, unde controlul se face cu privire la:

- (i) respectarea de către autoritățile cu atribuții în domeniul privatizării a metodelor și procedurilor de privatizare prevăzute de lege;
  - (ii) modul în care s-a asigurat respectarea clauzelor stabilite prin contractele de privatizare;
  - (iii) respectarea dispozițiilor legale privind modul de administrare și întrebuințare a resurselor financiare rezultate din acțiunile de privatizare;
- f)** persoanele fizice și juridice, indiferent de forma de proprietate, care:
- (i) beneficiază de garanții guvernamentale pentru credite, de subvenții sau de alte forme de sprijin financiar din partea statului, a unităților administrativ-teritoriale, a altor instituții publice;
  - (ii) administrează, în temeiul unui contract de concesiune ori de închiriere, bunuri aparținând domeniului public sau privat al statului ori al unităților administrativ-teritoriale;
  - (iii) administrează și/sau utilizează fonduri publice. La aceste entități verificările se efectuează numai în legătură cu legalitatea administrării și/sau utilizării acestor fonduri;
- g)** entitățile la care s-a dispus de către Camera Deputaților și/sau Senat verificarea modului de gestionare a resurselor publice.

Prin verificările sale la entitățile care intră în competența sa de verificare, Curtea de Conturi urmărește, conform prevederilor legale, următoarele obiective:

- a)** exactitatea și realitatea datelor reflectate în situațiile financiare;
- b)** modul de stabilire, evidențiere și urmărire a încasării veniturilor bugetului general consolidat;
- c)** evaluarea sistemelor de management și control intern (inclusiv audit intern) la entitățile verificate (inclusiv autoritățile cu sarcini privind urmărirea obligațiilor financiare ale persoanelor juridice sau fizice către bugete ori către alte fonduri publice stabilite prin lege), a modului de implementare a acestora și legătura de cauzalitate între rezultatele acestei evaluări și deficiențele constatate de către Curtea de Conturi în activitatea entității respective;
- d)** calitatea gestiunii economico-financiare în legătură cu scopul, obiectivele și atribuțiile prevăzute în actele de înființare ale entității verificate:
  - d1)** efectuarea inventarierii și a evaluării tuturor elementelor patrimoniale (toate bunurile aparținând domeniului public și privat al statului și al unităților administrativ-teritoriale, aflate în administrarea entității verificate), înregistrarea în evidența contabilă a rezultatelor obținute în urma acestor operațiuni, precum și înregistrarea în evidențele cadastrale și de publicitate imobiliară; asigurarea integrității bunurilor patrimoniale;
  - d2)** constituirea și utilizarea fondurilor pentru desfășurarea de activități conform scopului, obiectivelor și atribuțiilor entității;
  - d3)** legalitatea angajării, lichidării, ordonanțării și plății cheltuielilor din fonduri publice.
  - d4)** acordarea și utilizarea conform destinațiilor stabilite a alocațiilor bugetare pentru investiții, a subvențiilor și transferurilor, precum și a altor forme de sprijin financiar din partea statului sau a unităților administrativ-teritoriale;
  - d5)** încheierea și derularea contractelor de împrumuturi care constituie datoria publică, utilizarea acestor împrumuturi, rambursarea ratelor scadente, plata dobânzilor, precum și a comisioanelor și penalităților aferente;
  - d6)** obligațiile statului și ale unităților administrativ-teritoriale;
  - d7)** vânzarea și/sau scoaterea din funcțiune a activelor corporale, închirierea și concesiunea de bunuri proprietate publică și privată a statului și a unităților administrativ-teritoriale și asocierile în participațiune;
  - d8)** constituirea, utilizarea și gestionarea resurselor financiare privind protecția mediului, îmbunătățirea calității condițiilor de viață și de muncă;
- e)** alte obiective, în limita competențelor legale.

## Capitolul 2

### 4.2.STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE PLANIFICARE

#### Standardul etapei de planificare stabilește că:

*Auditorii publici externi trebuie să planifice misiunea de audit astfel încât să asigure efectuarea unui audit de calitate într-o manieră economică, eficientă și eficace într-o perioadă de timp determinată.*

Echipa de auditori publici externi desemnată pentru efectuarea acțiunii își planifică misiunea de audit de conformitate astfel încât să se realizeze o armonizare adecvată între: obiectivele de verificat, probele care trebuie colectate pentru atingerea acestor obiective, procedurile de audit prin care urmează să se obțină probe suficiente și adecvate pentru susținerea constatărilor și concluziilor auditului de conformitate.

Planificarea misiunii de audit de conformitate presupune întocmirea de către auditorii publici externi a unui plan de audit.

Planificarea unui audit de conformitate presupune:

- 4.2.1. înțelegerea entității auditate și a mediului în care aceasta își desfășoară activitatea;
- 4.2.2. evaluarea sistemului de control intern al entității auditate;
- 4.2.3. identificarea și evaluarea riscurilor, inclusiv evaluarea riscului cu privire la fraudă;
- 4.2.4. elaborarea planului de audit.

#### 4.2.1. Înțelegerea entității auditate și a mediului în care aceasta își desfășoară activitatea

În această fază, în vederea elaborării planului de audit și efectuării unui audit eficient, auditorii publici externi trebuie să se documenteze temeinic asupra următoarelor aspecte, după caz:

- a) natura activității entității auditate și domeniul din care face parte. Pentru aceasta se culeg date și informații privind cadrul legal aplicabil, mediul de control și condițiile în care entitatea auditată își desfășoară activitatea;
- b) categoriile de operațiuni economice efectuate de către entitatea auditată;
- c) sistemul contabil, sistemul de control intern și sistemul IT din cadrul entității;
- d) rapoartele întocmite anterior perioadei în care se desfășoară auditul de către auditorii interni, auditorii publici externi și alte organe de control; modul de îndeplinire a măsurilor dispuse în urma acțiunilor de verificare; modul în care au fost implementate recomandările organelor cu atribuții de control și impactul acestora asupra activității entității;
- e) informațiile privind statutul, regulamentele interne, contractele economice ale entității verificate etc.

Sursele de informații folosite în această fază pot fi:

- a) legislația națională aplicabilă domeniului de activitate în care activează entitatea (legi, ordonanțe, hotărâri ale Guvernului);
- b) reglementări comunitare aplicabile;
- c) reglementări interne ale entității auditate ;
- d) documente relevante elaborate de entitatea auditată, situațiile financiare aferente anului supus auditului și anilor anteriori, rapoarte ale conducerii, etc.
- e) declarații oficiale, interviuri cu persoane cheie din conducerea entității,

f) alte surse apreciate ca relevante de auditorii publici externi.

Pentru înțelegerea entității auditate, auditorul public extern trebuie să identifice și să analizeze factorii interni și externi care pot influența activitatea acesteia.

**Factorii externi** pot fi: cadrul legislativ, politicile economice și sociale, acordurile, convențiile, contractele, etc. Cadrul legislativ este cel mai important factor extern. Înțelegerea activității entității implică cunoașterea cadrului legislativ care reglementează funcționarea acesteia.

**Factorii interni** pot fi: planul strategic și planurile anuale de activitate ale entității auditate, reglementările care se referă la sistemele de management, contabil și control intern și operațiunile economico-financiare efectuate de entitate, rapoartele precedente de audit intern și extern, sistemul și politica contabilă, precum și gradul de utilizare a sistemului informatic în activitatea entității.

Auditorii publici externi trebuie să își selecteze metodele corespunzătoare de colectare a informațiilor referitoare la entitatea auditată.

#### 4.2.2. Evaluarea sistemului de control intern al entității auditate

*Auditorii publici externi trebuie să evalueze sistemul de control intern al entității și capacitatea acestuia de a putea preveni, detecta și corecta situațiile de neconformitate.*

În evaluarea controlului intern implementat în cadrul entității, auditorii publici externi trebuie să evalueze capacitatea controalelor interne de a preveni sau detecta neconformitățile și de a corecta cazurile identificate.

În cazul în care auditorii publici externi constată că există un sistem de control intern adecvat, pe care se pot baza, ei trebuie să testeze controalele interne pentru conformitate.

#### 4.2.3. Identificarea și evaluarea riscurilor, inclusiv evaluarea riscului cu privire la fraudă

*Auditorii publici externi trebuie să înțeleagă modul în care entitatea auditată a evaluat riscurile specifice activității desfășurate.*

În efectuarea auditului de conformitate, auditorii publici externi trebuie să ia în considerare cele două componente ale riscului de audit – **riscul de denaturare semnificativă** (exprimat prin riscul inerent și riscul de control) și **riscul de nedetectare**.

Evaluarea riscurilor este o parte esențială pentru obținerea unei asigurări de audit rezonabilă. Datorită limitărilor inerente ale unui audit, auditul de conformitate nu furnizează o garanție sau asigurare absolută că toate aspectele de neconformitate vor fi detectate.

Limitările inerente în auditul de conformitate pot fi cauzate de situații cum ar fi:

- a) apariția erorilor umane;
- b) funcționarea ineficientă a sistemelor contabil și de control intern;
- c) ascunderea sau reținerea evidențelor.

Auditorii publici externi trebuie să manifeste scepticism profesional în efectuarea auditului de conformitate, deoarece pot constata cazuri de nelegalitate și neconformitate care pot indica existența fraudei.

Auditorii publici externi trebuie să identifice, să evalueze riscul de fraudă și să colecteze probe suficiente și adecvate în legătură cu identificarea acestuia în timpul efectuării procedurilor potrivite de audit.



Domeniile și situațiile care ar putea în mod normal să prezinte riscuri de fraudă în sectorul public includ:

- a) subvențiile și alte forme de sprijin financiar acordate persoanelor fizice și juridice;
- b) achizițiile publice;
- c) exercitarea atribuțiilor de serviciu de către personalul angajat;
- d) erorile intenționate privind prezentarea datelor în situațiile financiare;
- e) privatizarea entităților publice etc.

#### **4.2.4. Elaborarea planului de audit**

*Auditorii publici externi trebuie să elaboreze un plan de audit pentru ca misiunea de audit de conformitate să fie eficientă.*

Auditorii publici externi elaborează un plan de audit pentru auditul de conformitate.

Planul de audit cuprinde, în principal, următoarele: entitatea verificată; obiectivele auditului; perioada supusă verificării; șeful de echipă nominalizat, dacă este cazul; auditorii publici externi desemnați să efectueze auditul; repartizarea obiectivelor de audit pe fiecare auditor public extern; perioada de efectuare a auditului; alte aspecte.

Planul de audit poate fi revizuit și completat în situațiile în care intervin modificări în premisele și condițiile avute în vedere la elaborarea sa inițială, cu aprobarea cu aprobarea conducerii structurilor de specialitate.

### **Capitolul 3**

#### **4.3.STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE EXECUȚIE**

##### **Standardul etapei de execuție stabilește că:**

*Auditorii publici externi trebuie să stabilească etapele de realizare a misiunii de audit și procedurile care, potrivit raționamentului lor profesional, sunt potrivite pentru obținerea de suficiente și adecvate probe de audit, care să furnizeze o bază rezonabilă pentru formularea constatărilor și concluziilor auditului de conformitate.*

Abordarea execuției auditului de conformitate presupune:

- 4.3.1.** colectarea și evaluarea probelor de audit;
- 4.3.2.** aplicarea procedurilor și tehnicilor de audit;
- 4.3.3.** formularea constatărilor și concluziilor.

##### **4.3.1. Colectarea și evaluarea probelor de audit**

*Auditorii publici externi trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate care să constituie baza formulării constatărilor, concluziilor și recomandărilor consemnate în raportul de audit.*

Auditorii publici externi exercită raționamentul profesional în determinarea suficienței și adecvării obținerii probelor de audit.

Suficiența probelor de audit este legată de cantitatea acestora.

Competența, relevanța și încrederea, respectiv adecvarea probelor sunt legate de calitatea probelor. Auditorii publici externi trebuie să obțină probe adecvate, ceea ce înseamnă că trebuie să fie

competente, relevante și rezonabile, pentru a susține constatările, concluziilor și recomandărilor consemnate în raportul de audit.

#### 4.3.2. Aplicarea procedurilor și tehnicilor de audit

*În etapa de execuție a auditului de conformitate, pentru obținerea probelor de audit, auditorii publici externi trebuie să utilizeze procedurile de audit, acestea fiind:*

- a) teste ale controalelor;*
- b) proceduri de fond.*

**a) Teste ale controalelor** - reprezintă testele efectuate cu scopul de a obține probe de audit privind modul de funcționare a sistemului contabil și a celui de control intern al entității auditate, având în vedere:

- **proiectarea** acestor sisteme pentru a putea preveni, detecta și corecta erorile semnificative;
- **funcționarea** eficientă a sistemelor pe toată perioada auditată.

**b)** Probele de audit sunt obținute utilizând o varietate de **proceduri de fond**, cum ar fi:

**b1) testele de detaliu**, care iau forma unor tehnici specifice:

- i. inspecția:** constă în examinarea înregistrărilor, documentelor și verificarea elementelor patrimoniale;
- ii. observarea:** presupune urmărirea activităților, proceselor sau a procedurilor interne realizate de către persoane în cadrul entității auditate;
- iii. investigarea/interviarea:** constă în obținerea informațiilor de la persoane abilitate din interiorul și din afara entității auditate;
- iv. confirmarea:** constă în primirea unui răspuns scris dat la o întrebare adresată unei terțe părți independente pentru a verifica acuratețea informațiilor ori pentru a corobora informațiile conținute în înregistrările contabile;
- v. recalcularea:** presupune verificarea acurateții calculelor aritmetice din documentele justificative și din înregistrările contabile, prin reluarea calculelor;
- vi. reefectuarea:** presupune aplicarea de către auditor, în mod independent, a procedurilor sau controalelor care au fost efectuate de către entitatea auditată în cadrul controlului intern.

**b2) proceduri analitice** - constau în analiza informațiilor financiare și nefinanciare, prin compararea indicatorilor existenți la nivelul entității și a tendințelor semnificative ale acestora pe o anumită perioadă, inclusiv investigarea fluctuațiilor și a relațiilor care sunt inconsecvente față de alte informații relevante sau care se abat de la valorile previzionate de auditorii publici externi..

Procedurile și tehnicile de audit pot fi aplicate asupra tuturor elementelor din categoria de operațiuni economice (în literatura de specialitate se folosește și noțiunea de populație<sup>5</sup>) verificată, asupra unor elemente specifice sau asupra unor eșantioane extrase din populația totală, în funcție de raționamentul profesional al auditorului și de circumstanțele procesului de audit.

---

<sup>5</sup> "Populația" reprezintă un întreg set de date din rândul cărora este selectat un eșantion și despre care un auditor dorește să tragă concluzii. De exemplu, toate elementele din soldul unui cont sau dintr-o categorie de operațiuni economice constituie o populație. O populație poate fi divizată în straturi sau subpopulații, unde fiecare strat este examinat separat.

### 4.3.3. Formularea constatărilor și concluziilor

*Auditorii publici externi trebuie să evalueze dacă probele obținute sunt suficiente și adecvate, astfel încât să reducă riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut și să susțină constatările și concluziile auditului.*

Probele de audit obținute sunt evaluate cu scopul de a identifica potențialele situații de neconformități semnificative.

În evaluarea probelor și formularea constatărilor și concluziilor, auditorii publici externi își pot susține argumentele și pe notele de relații obținute de la persoanele care au avut atribuții în domeniul respectiv. Notele de relații pot stabili dacă activitățile, operațiunile economice și informațiile referitoare la entitatea auditată sunt în conformitate cu reglementările care le guvernează sau dacă sistemele de control intern au funcționat eficient în perioada auditată.

## Capitolul 4

### 4.4.STANDARDELE SPECIFICE ETAPEI DE RAPORTARE

Standardul etapei de raportare stabilește că:

*Auditorii publici externi trebuie să întocmească un raport de audit corect, complet, obiectiv și echilibrat.*

Caracteristicile și structura raportului de audit de conformitate trebuie să contribuie la înțelegerea lui și la evidențierea aspectelor cuprinse în acesta.

#### 4.4.1 Caracteristicile raportului de audit de conformitate

Raportul de audit trebuie să fie complet, obiectiv, accesibil, concis, constructiv, oportun și convingător, caracteristici care au fost definite la capitolul referitor la Standardele specifice etapei de raportare a auditului financiar.

#### 4.4.2. Structura raportului de audit de conformitate

Structura raportului de audit de conformitate depinde de următorii factori: mandatul Curții de Conturi, legislația și regulamentele aplicabile, obiectivele specifice ale auditului de conformitate, cutumele practicii de raportare și complexitatea elaborării rapoartelor. În plus, forma raportului poate depinde de nevoile utilizatorilor acestuia, inclusiv dacă raportul trebuie să fie trimis legislativului sau altor părți interesate cum ar fi organisme internaționale sau instituții financiare.

Raportul de audit de conformitate trebuie să aibă următoarea structură:

- 1) titlul și data întocmirii;
- 2) numele și prenumele auditorilor publici externi care efectuează auditul;
- 3) structura de specialitate care efectuează auditul;
- 4) numărul și data delegațiilor de audit;
- 5) perioada în care s-a efectuat auditul;
- 6) denumirea acțiunii de audit;
- 7) perioada supusă auditului;

- 8)** denumirea și adresa entității auditate;
- 9)** codul unic de înregistrare/numărul de înregistrare la registrul comerțului al entității auditate;
- 10)** ordonatorii de credite/conducătorii entității auditate, ceilalți reprezentanți legali ai entității auditate, precum și alte persoane din conducerea compartimentelor economice, financiare și contabile, după caz, în perioada supusă verificării și în timpul auditului, cu precizarea intervalelor de timp în care aceștia au asigurat conducerea;
- 11)** prezentarea succintă a entității supuse verificării, respectiv: scopul, obiectivele și atribuțiile prevăzute în actele normative în baza cărora aceasta funcționează, modul de organizare și funcționare a entității, principalele date din bilanț și contul de execuție, analiza evoluției indicatorilor economico-financiari care caracterizează activitatea entității etc, precum și sinteza constatărilor rezultate în urma misiunii de audit de conformitate efectuate la entitate;
- 12)** detalierea constatărilor rezultate în urma misiunii de audit de conformitate efectuate, reprezentând erorile/abaterile de la legalitate și regularitate, faptele pentru care există indicii că au fost săvârșite cu încălcarea legii penale, precum și cazurile de nerespectare a principiilor de economicitate, eficiență și eficacitate în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului, precum și concluziile auditorilor publici externi;
- 13)** prezentarea sintetică a constatărilor rezultate în urma misiunii de audit de conformitate efectuate la entitățile subordonate, dacă este cazul;
- 14)** punctul de vedere al conducerii entității cu privire la constatările rezultate în urma acțiunii de verificare și motivele neînsușirii acestuia de către echipa de audit;
- 15)** măsurile luate în timpul misiunii de audit de conducerea entității pentru înlăturarea deficiențelor constatate de echipa de audit;
- 16)** concluziile generale și recomandările formulate de auditorii publici externi;
- 17)** numărul de exemplare în care se întocmește raportul de audit de conformitate;
- 18)** numărul de înregistrare în registrul unic de control al entității și la registratura generală a acesteia;
- 19)** semnăturile auditorilor publici externi și ale reprezentanților legali ai entității
- 20)** anexe.

Constatățile rezultate în urma misiunii de audit de conformitate vor fi prezentate în ordinea obiectivelor din programul detaliat (tematica), iar în cadrul acestora, în mod sistematizat, pe naturi de abateri, și cu precizarea obiectivelor la care acestea au fost consemnate.

## CADRUL GENERAL PRIVIND STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE AUDIT

Cele mai reprezentative organizații internaționale care elaborează standarde de audit sunt: Federația Internațională a Contabililor și Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit.

**Federația Internațională a Contabililor (IFAC)** este organizația internațională pentru profesia contabilă care își dedică serviciile interesului public pentru întărirea acestei profesii.

La IFAC sunt afiliați mai mult de 2,5 milioane de profesioniști contabili din peste 130 de țări.

IFAC a elaborat un cadru conceptual global armonizat pentru a satisface cerințele internaționale ale profesiei contabile din toate sectoarele de activitate (mediul de afaceri și sectorul public) având următoarele componente: *Codul etic al profesioniștilor contabili*, *Standardele Internaționale de Audit (ISA)*, *Standardele Internaționale de Educație și Standardele de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS)*.

**Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI)** a elaborat Standardele de audit ale INTOSAI pentru activitatea de audit în sectorul public și are afiliate în prezent, 189 de instituții supreme de audit (din totalul de 192 state membre ale ONU), la care România a aderat în anul 1994.

Standardele de audit INTOSAI sunt elaborate cu recomandarea pentru instituțiile supreme de audit de a le implementa. Ele stabilesc principiile fundamentale aplicabile în desfășurarea activității de audit public extern, precum și procedurile, metodele, condițiile de bază ale conduitei profesionale a auditorilor și principiile aplicabile în activitatea de audit în sectorul public.

Pentru armonizarea standardelor de audit la nivel internațional, pentru promovarea competenței profesionale a auditorilor, precum și pentru dezvoltarea și adoptarea unor standarde de audit profesionale cât mai eficiente pentru activitatea de audit în sectorul public, în cadrul INTOSAI a fost creat Comitetul pentru Standarde Profesionale (PSC).

Activitatea acestui comitet s-a materializat în elaborarea de noi standarde profesionale ale INTOSAI (codificate ISSAI), prin corelarea Standardelor de audit financiar ale INTOSAI cu cele ale IFAC.

INTOSAI a stabilit ca toate documentele pe care le elaborează și care sunt adoptate să facă parte dintr-o ierarhie structurată pe **patru nivele**:

- Nivelul 1:** *Declarația de la Lima* privind liniile directoare ale auditului finanțelor publice;
- Nivelul 2:** *Codurile INTOSAI* - care conțin principiile activității curente a auditorilor (de independență, contabile și etice);
- Nivelul 3:** *Standardele de audit ale INTOSAI* - care conțin principiile de bază, standardele generale și standardele specifice etapei de planificare, de execuție și de raportare a activității de audit;
- Nivelul 4:** *Punerea în aplicare a Liniilor Directoare INTOSAI*, care conțin mai multe recomandări specifice atât auditului financiar, cât și auditului performanței.

Declarația de la Lima, ca document fundamental al INTOSAI, recomandă instituțiilor supreme de audit **7 linii directoare** ale auditului finanțelor publice, care privesc (**ISSAI 10**)

1. **Cadrul general**, respectiv, scopul auditului, auditul preventiv și ulterior, auditul intern, auditul extern și auditul de legalitate, regularitate și performanță;
2. **Independența**, respectiv, independența instituțiilor supreme de audit, a membrilor și auditorilor acestora, precum și independența financiară;
3. **Relația cu Parlamentul, Guvernul și administrația**;
4. **Atribuțiile instituțiilor supreme de audit**, respectiv, de audit, de punere în execuție a constatărilor instituțiilor supreme de audit și de expertiză și consultare acordate Parlamentului;
5. **Metodele de audit, personalul de audit, schimbul internațional de experiență**;
6. **Raportarea** către Parlament și public în general, precum și metodele de raportare;
7. **Competențele de audit ale instituțiilor supreme de audit**, respectiv baza constituțională a competențelor de audit, auditul managementului financiar public, auditul autorităților publice și altor instituții din afara țării, controlul fiscalității, contractelor publice și lucrărilor publice, auditul IT, auditul societăților comerciale la care statul este acționar, auditul entităților subvenționate de către stat și auditul organizațiilor internaționale și supranaționale.

Fiecare instituție supremă de audit trebuie să aprecieze în ce măsură aplicarea standardelor de audit ale INTOSAI (structurate pe cele 4 nivele) este compatibilă cu îndeplinirea mandatului său în domeniul auditului.

### **Principiile de bază ale Standardelor de audit INTOSAI**

Cadrul general al standardelor de audit INTOSAI are la bază Declarațiile adoptate la Tokyo și Lima, din anii 1968 și 1977 privind liniile directoare ale auditului, precum și alte documente adoptate cu ocazia congreselor sale.

Principiile de bază ale Standardelor de audit INTOSAI *reprezintă ipoteze, principii logice și cerințe care stau la baza elaborării standardelor de audit de către instituțiile supreme de audit care să-i ajute pe auditori în formarea opiniilor lor și întocmirea rapoartelor de audit.*

Principiile de bază ale Standardelor de audit INTOSAI sunt următoarele:

1. ***Instituția supremă de audit trebuie să aibă în vedere respectarea standardelor de audit INTOSAI în toate privințele care sunt definite ca fiind materiale. Anumite standarde nu pot fi aplicabile unor activități efectuate de instituțiile supreme de audit sau altor activități decât cele de audit efectuate de către acestea. Standardele aplicabile acestor activități trebuie să fie stabilite de către instituția supremă de audit astfel încât să se asigure un nivel înalt al calității.***

În termeni generali, o cauză poate fi considerată materială dacă cunoașterea ei ar putea influența utilizatorul situațiilor financiare sau al raportului de audit.

Materialitatea este adesea evaluată în funcție de valoare însă, natura inerentă sau caracteristicile unui element sau grup de elemente pot, de asemenea, conferi materialitate unei privințe – spre exemplu, în cazurile în care legea sau reglementarea impune ca aceasta să fie dezvăluită separat indiferent de suma pe care o implică. În plus față de materialitate, în funcție de valoare și în funcție de natură, o cauză pot fi materială prin contextul în care survine.

Instituțiile supreme de audit desfășoară adesea activități care nu se pot defini ca fiind audituri, dar care contribuie la îmbunătățirea administrației publice. Astfel de activități pot fi:

- colectarea datelor fără a fi efectuată o analiză de fond;
- activități cu caracter juridic;
- informarea Parlamentului cu privire la examinarea proiectelor de bugete;

- asistență acordată membrilor organului legislativ sub formă de investigații și consultări ale rapoartelor instituției supreme de audit;
- activități administrative;
- procesarea computerizată a datelor.

Aceste activități non-audit furnizează informații importante factorilor de decizie și trebuie să fie de un înalt nivel calitativ.

Fiecare instituție supremă de audit trebuie să stabilească o politică în cadrul căreia trebuie urmate standardele INTOSAI sau alte standarde specifice, astfel încât să fie asigurată calitatea muncii și a rezultatelor acesteia.

***2. Instituția supremă de audit trebuie să aplice propriile raționamente asupra diverselor situații care survin pe parcursul auditului entităților.***

Termenii mandatului de audit cu care este înzestrată o instituție supremă de audit prevalează asupra oricăror convenții de contabilitate sau audit cu care intră în contradicție și, în consecință, au un impact important asupra standardelor de audit pe care le aplică instituția supremă de audit.

Instituția supremă de audit trebuie să evalueze măsura în care standardele externe de audit sunt compatibile cu îndeplinirea de către aceasta a mandatului său.

Pentru anumite elemente ale mandatului instituției supreme de audit, în special în legătură cu auditul situațiilor financiare, obiectivele auditului instituției supreme de audit pot fi similare obiectivelor auditurilor din sectorul privat. În consecință, standardele din sectorul privat pentru auditarea situațiilor financiare, care sunt adoptate de organismele oficiale de reglementare ar putea fi aplicabile auditorilor publici externi.

***3. Pe măsură ce nivelul de conștiință al cetățeanului crește, sporește și cererea ca persoanele sau entitățile care gestionează fonduri publice să răspundă în mod public, devenind din ce în ce mai evidentă nevoia ca procesul de răspundere să fie în vigoare și să opereze în mod eficient.***

În anumite țări, reglementările impun ca instituțiile supreme de audit să raporteze unui Președinte, Monarh sau Consiliu de Stat însă, în majoritatea acestora, raportarea se face către un organ legislativ ales, fie direct, fie prin ramura executivă a guvernului.

Anumite instituții supreme de audit au un statut jurisdicțional. Această putere jurisdicțională este exercitată, în funcție de țară, asupra conturilor, asupra contabililor sau chiar asupra administratorilor.

Entitățile publice trebuie să îndeplinească obligații cu privire la răspunderea publică în ceea ce privește gestionarea resurselor publice. Indiferent de modul în care sunt constituite, de funcțiile acestora, gradul de autonomie sau aranjamentele financiare (unele pot desfășura și activități comerciale), aceste entități răspund în ultimă instanță organelor legislative supreme.

***4. Conducerea entității este răspunzătoare pentru corectitudinea conținutului și formei rapoartelor financiare și a altor informații. Dezvoltarea unor sisteme adecvate de informații, control, evaluare și raportare în cadrul administrației publice va facilita procesul de răspundere.***

Corectitudinea rapoartelor, situațiilor financiare și informațiilor va reflecta poziția financiară și rezultatul activității entității. Entitatea publică are obligația de a crea un sistem de evidență care să ofere informații relevante și de încredere.

**5. *Autoritățile competente trebuie să asigure elaborarea și adoptarea unor standarde contabile general acceptabile privind conținutul și forma situațiilor financiare, iar entitățile auditate trebuie să stabilească obiective specifice și cuantificabile, precum și indicatori de performanță.***

Instituția supremă de audit trebuie să colaboreze cu organizațiile care elaborează standarde de contabilitate pentru a se asigura că acestea corespund necesităților administrației publice.

De asemenea, instituția supremă de audit trebuie să recomande entităților auditate să stabilească obiective clare și cuantificabile, precum și indicatori de performanță pentru aceste obiective.

**6. *Aplicarea conformă a standardelor contabile de către entitatea publică trebuie să aibă ca rezultat o prezentare corectă și fidelă a situațiilor și rezultatelor financiare.***

Astfel, se poate spune că aplicarea de către entitatea auditată a standardelor contabile reprezintă o condiție prealabilă pentru corectitudine, însemnând că aceasta trebuie să respecte standardele contabile corespunzătoare în situațiile date. Un auditor nu trebuie să considere respectarea și aplicarea conformă a standardelor contabile o dovadă certă că diversele rapoarte financiare au fost prezentate corect. Corectitudinea exprimată prin opinia auditorului înseamnă mai mult decât limitele aplicării constante a standardelor contabile. Aceasta înseamnă că standardele de audit reprezintă doar o cerință minimă cu privire la obligația unui auditor.

**7. *Existența la entitatea auditată a unui sistem de control intern adecvat reduce la minimum riscul apariției de erori și neregularități.***

Elaborarea unor sisteme de control intern adecvate în vederea protejării resurselor proprii reprezintă responsabilitatea entității auditate. Entitatea auditată are, de asemenea, obligația de a se asigura că aceste controale sunt în vigoare și funcționează pentru a ajuta la obținerea asigurării că se respectă legile și reglementările aplicabile, precum și probitatea și corectitudinea în procesul de luare a deciziilor. De toate acestea auditorul public extern nu este responsabil, însă el nu este exonerat de obligația de a prezenta propuneri și recomandări entității auditate acolo unde se constată că respectivele controale sunt necorespunzătoare sau lipsesc.

**8. *Instituția supremă de audit trebuie să aibă acces la sursele de informații precum și la reprezentanții oficiali și angajații entității auditate pentru a-și îndeplini responsabilitățile sale de audit.***

**9. *Toate activitățile de audit desfășurate de instituția supremă de audit trebuie să se încadreze în limitele competențelor stabilite prin lege.***

În general, instituțiile supreme de audit sunt înființate de organul legislativ sau prin prevedere constituțională. În mod obișnuit, legea sau reglementarea cu privire la organizare și funcționare prevede forma acesteia: curte, consiliu, comisie, oficiu statutar sau minister, precum și termenii și condițiile mandatului, perioada, puterile, sarcinile, funcțiile și responsabilitățile generale, precum și alte probleme care guvernează deținerea mandatului și eliberarea din funcție a membrilor acestora.

Indiferent de reglementări, funcția esențială a instituției supreme de audit este aceea de a menține și promova răspunderea publică.



***10. Instituțiile supreme de audit trebuie să-și îmbunătățească tehnicile pentru a audita fiabilitatea (funcționalitatea) măsurilor de performanță luate de entitatea publică auditată.***

Creșterea importanței activității auditorilor publici impune îmbunătățirea și perfecționarea de noi metodologii și tehnici pentru a fi capabili să evalueze dacă entitățile auditate utilizează măsuri de performanță fiabile. În acest scop auditorii publici externi pot utiliza și tehnici specifice altor discipline. ANEXA nr. 2

## GLOSAR DE TERMENI

<b>Aserțiuni</b>	⇒ „afirmații”, explicite sau de altă natură, ale conducerii entității auditate, care este responsabilă pentru prezentarea fidelă în situațiile financiare a tuturor operațiunilor efectuate de aceasta, în condiții de legalitate, regularitate, economicitate, eficiență și eficacitate
<b>Asigurare rezonabilă</b> (în contextul unei misiuni de audit)	⇒ un nivel de asigurare ridicat, dar nu absolut, exprimat într-o manieră pozitivă în raportul auditorului cu privire la faptul că informațiile auditate nu conțin greșeli / denaturări semnificative
<b>Audit financiar</b>	⇒ activitatea prin care se urmărește dacă situațiile financiare sunt complete, reale și conforme cu legile și reglementările în vigoare, furnizându-se în acest sens o opinie.  Obiectivul general al auditului financiar la instituțiile publice este acela de a obține asigurarea că:  a) modul de administrare a patrimoniului public și privat al statului și al unităților administrativ-teritoriale, precum și execuția bugetelor de venituri și cheltuieli de către entitatea verificată sunt în concordanță cu scopul, obiectivele și atribuțiile prevăzute în actele normative prin care a fost înființată entitatea și respectă principiile legalității, regularității, economicității, eficienței și eficacității;  b) situațiile financiare auditate sunt întocmite de către entitate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil în România, respectă principiile legalității și regularității și oferă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată de entitatea respectivă.
<b>Audit public extern</b>	⇒ activitatea de audit desfășurată de Curtea de Conturi care cuprinde, în principal, auditul financiar și auditul performanței
<b>Auditor public extern</b>	⇒ persoana angajată în cadrul Curții de Conturi, care desfășoară activități specifice de audit extern în sectorul public
<b>Cadru de raportare financiar-contabilă</b>	⇒ criteriile folosite la întocmirea situațiilor financiare care se aplică tuturor elementelor semnificative și sunt general cunoscute
<b>Confirmare externă</b>	⇒ atestarea exactității obținerii și evaluării probelor de audit printr-o comunicare directă cu un terț, ca răspuns la o solicitare privind un anumit element care vizează aserțiunile conducerii entității cuprinse în situațiile financiare
<b>Control de calitate a</b>	⇒ cuprinde activitatea derulată pe baza politicilor și procedurilor adoptate de Curtea de Conturi cu scopul de a oferi o asigurare rezonabilă că toate

<b>auditului</b>	misiunile de audit efectuate sunt realizate în conformitate cu principiile generale care guvernează un audit al situațiilor financiare, așa cum au fost stabilite în Standardul de Audit “Asigurarea și controlul calității în activitatea de audit”
<b>Deficiențe semnificative</b>	⇒ carențe ale controlului intern, care ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare
<b>Denaturare</b>	⇒ o greșală/neconformitate în informațiile financiare care ar putea rezulta din erori sau fraudă
<b>Denaturare semnificativă a informațiilor</b>	⇒ există atunci când respectivele informații, sunt declarate sau prezentate în mod incorect. O denaturare semnificativă a informațiilor poate submina credibilitatea situațiilor financiare
<b>Eroare</b>	⇒ o greșală neintenționată apărută în situațiile financiare
<b>Eroare anormală</b> (eroare conjuncturală)	⇒ o eroare care apare dintr-un eveniment izolat care nu a reapărut decât în situații specific identificabile și implicit nu este reprezentativă pentru erorile din populație
<b>Eșantionare în audit</b> (eșantionarea)	⇒ aplicarea procedurilor de audit unui procent mai mic de 100% din elementele cuprinse în soldul unui cont sau într-o categorie de operațiuni economice, astfel încât toate unitățile de eșantionare să aibă posibilitatea de a fi selectate. Aceasta va permite auditorului să obțină și să evalueze probele de audit în ceea ce privește unele caracteristici ale elementelor selecționate pentru a formula sau a ajuta la formularea unei concluzii în ceea ce privește populația din care este extras eșantionul. Eșantionarea în audit se poate face prin metode statistice sau nestatistice.
<b>Expert</b>	⇒ persoană fizică sau juridică, care posedă aptitudini și cunoștințe de specialitate, precum și experiență într-un anumit domeniu.
<b>Factor de risc de fraudă</b>	⇒ eveniment sau condiție care indică un stimulente sau o presiune de a comite o fraudă sau care oferă oportunitatea de a comite o fraudă
<b>Fraudă</b>	⇒ orice acțiune sau omisiune intenționată în legătură cu:  a) utilizarea sau prezentarea de declarații ori documente false, incorecte sau incomplete, care au ca efect alocarea/dobândirea, respectiv utilizarea nepotrivită sau incorectă a fondurilor publice;  b) necomunicarea unei informații prin încălcarea unei obligații specifice, având același efect la care s-a făcut referire la lit. a);
<b>Grad de adecvare</b>	⇒ indicatorul calității probelor de audit, a relevanței și credibilității acestora față de o anumită aserțiune
<b>Governanță</b>	⇒ rolul persoanelor însărcinate cu supravegherea, controlul și administrarea unei entități. Cei însărcinați cu guvernarea au ca responsabilitate îndeplinirea obiectivelor entității, asigură raportarea financiară și raportarea către părțile interesate
<b>Inconsecvență</b>	⇒ instabilitatea informațiilor care contrazic informațiile cuprinse în situațiile financiare auditate. O inconsecvență semnificativă poate provoca îndoieli cu

	privire la concluziile auditului la care s-a ajuns pe baza probelor de audit obținute anterior și, eventual, privind fundamentarea opiniei auditorului asupra situațiilor financiare
<b>Instituție supremă de audit</b>	⇒ organismul public al unui Stat, care, indiferent de modul în care este desemnat, constituit sau organizat, exercită, în virtutea legii, funcția publică de audit cu rangul cel mai înalt în acel Stat
<b>Investigație</b>	⇒ cercetare sistematică și amănunțită pentru obținerea de informații de la persoane din interiorul sau din afara entității
<b>Mediul de control</b>	⇒ componentă a sistemului de controlul intern care include funcțiile de guvernanta și conducere, precum și atitudinea, conștientizarea, acțiunile și măsurile persoanelor însărcinate cu guvernanta sau conducerea entității cu privire la controlul intern al entității și la importanța acestuia pentru entitate
<b>Monitorizarea controalelor</b>	⇒ proces de evaluare a eficacității modului de funcționare al controlului intern de-a lungul timpului. Aceasta include evaluarea periodică a proiectării și funcționării controalelor și adoptarea măsurilor de remediere necesare la schimbarea unor circumstanțe. Monitorizarea controalelor este o componentă a controlului intern.
<b>Monitorizarea sistemului de control al calității</b>	⇒ analiza și evaluarea continuă a sistemului de control al calității implementat în Curtea de Conturi, prin proceduri utilizate de compartimentul de asigurare a calității auditului, incluzând și o evaluare periodică a unei selecții a misiunilor încheiate, care oferă Curții de Conturi o asigurare rezonabilă că sistemul său de control al calității este funcțional
<b>Neconformitate</b>	⇒ omisiuni sau acte comise de entitatea auditată, în mod intenționat sau nu, care sunt contrare actelor normative în vigoare
<b>Observarea</b>	⇒ urmărirea activităților, proceselor sau a procedurilor interne realizate de către persoane din cadrul entității auditate, cu scopul colectării de probe de audit
<b>Opinie</b>	⇒ concluzia auditorului public extern care se exprimă în scris asupra situațiilor financiare și/sau a programului ori activității auditate, în legătură cu realitatea, fidelitatea și conformitatea acestora cu reglementările aplicabile domeniului
<b>Persoană însărcinate cu guvernanta</b>	⇒ persoana sau organizația care are responsabilitatea de a supraveghea direcția strategică a entității și obligațiile legate de răspunderea entității. Aceasta include supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru unele entități, persoanele însărcinate cu guvernanta pot include membri ai personalului de conducere, de exemplu, membri executivi ai unui consiliu de guvernanta al unei entități din sectorul public sau privat, sau un proprietar-manager. În unele cazuri, persoanele însărcinate cu guvernanta sunt responsabile de aprobarea situațiilor financiare ale entității (în alte cazuri, conducerea are această responsabilitate).
<b>Scepticism profesional</b>	⇒ o atitudine care include o gândire dubitativă și o evaluare critică a dovezilor
<b>Sistem contabil</b>	⇒ sistem destinat realizării contabilității entității, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice. Acesta trebuie să asigure înregistrarea

	<p>cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.</p>
<p><b>Sistem de control intern</b></p>	<p>⇒ ansamblul politicilor și procedurilor adoptate de conducerea unei entități în vederea realizării obiectivului de a asigura o gestionare riguroasă și eficientă a activității entității, incluzând respectarea politicilor manageriale, protejarea activelor, prevenirea și detectarea fraudelor și erorilor, acuratețea și exhaustivitatea înregistrărilor contabile și întocmirea în timp util a informațiilor financiare</p>
<p><b>Sistem informațional</b></p>	<p>⇒ componentă a sistemului de control intern care constă din procedurile și înregistrările stabilite pentru a iniția, evidenția, procesa și raporta tranzacțiile entității pentru a menține responsabilitatea pentru activele, datoriile și capitalurile proprii aferente</p>
<p><b>Sistem informatic</b> (Sistem de informații computerizate - CIS)</p>	<p>⇒ un mediu de sisteme informatice. Mediul sistemului de informații computerizate există atunci când un computer de orice dimensiune sau tip este implicat în procesarea de către entitate a informațiilor financiare de importanță pentru audit, indiferent că el va fi operat de către personalul entității sau de către o terță parte.</p>
<p><b>Situații financiare</b></p>	<p>⇒ bilanțul, contul de profit și pierderi, situațiile privind modificările poziției financiare (care se pot prezenta sub diferite forme, spre exemplu, ca o situație a fluxurilor de trezorerie sau o situație a fluxurilor de fonduri), notele, alte situații și documente explicative care sunt identificate ca parte integrantă a situațiilor financiare.</p>
<p><b>Standarde de audit</b></p>	<p>⇒ setul de concepte, principii directoare, proceduri și metode pe baza cărora auditorul public determină ansamblul etapelor și procedurilor de verificare, care să permită atingerea obiectivului fixat.</p>