



HOTĂRÎRE
privind aprobarea Standardelor auditului performanței

nr. 11 din 03.04.2009

Monitorul Oficial nr.22-24/3 din 04.02.2011

* * *

Abrogat: 24.01.2014

[Hotărîrea Curții de Conturi nr.60 din 11.12.2013](#)

În scopul aplicării uniforme, la nivelul convenit a procedurilor de audit în timpul misiunilor de audit al performanței, în vederea planificării, executării, raportării obiective și coerente a activității organizației, programului sau a funcției auditate în baza principiilor de economicitate, eficiență și eficacitate, conform art.7, art.15 și art.16 din [Legea Curții de Conturi nr.261-XVI din 05.12.2008](#), Curtea de Conturi

HOTĂRĂȘTE:

1. Se aprobă Standardele auditului performanței (se anexează).
2. Standardele auditului performanței, aprobate prin prezenta hotărîre, se vor aplica la efectuarea misiunilor de audit al performanței de către auditorii publici ai Curții de Conturi.
3. Controlul asupra asigurării respectării Standardelor auditului performanței se pune în sarcina membrilor Curții de Conturi, conducătorilor de subdiviziuni și echipei de monitorizare a calității auditului a Curții de Conturi.
4. Prezenta hotărîre se aduce la cunoștința personalului cu atribuții de audit de către Direcția metodologie, analiză și control.

PREȘEDINTELE CURȚII DE CONTURI

Ala POPESCU

Chișinău, 3 aprilie 2009.

Nr.11.

Aprobate
prin Hotărîrea Curții de Conturi
nr.11 din 3 aprilie 2009

STANDARDELE
auditului performanței

INTRODUCERE

Articolul 32 alin.(1) din [Legea Curții de Conturi](#) prevede că "Auditul public extern se efectuează în conformitate cu legislația Republicii Moldova, cu actele interne, cu standardele proprii de audit, adoptate în baza Standardelor internaționale de audit (INTOSAI)." În continuare, articolul 32 alin.(2) lit.(c), care se referă la etapa de raportare, prevede că "... În funcție de tip, auditul public se finalizează cu întocmirea unui raport de audit, în conformitate cu standardele de audit."

Prezentele standarde, elaborate în baza Standardelor de audit ale Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI) sînt aplicabile în cadrul misiunilor de audit al performanței realizate de către Curtea de Conturi.

Standardele de audit ale INTOSAI sînt preluate din Standardele de audit pentru anul 1992, emise de INTOSAI și modificate în anul 1995. Deoarece acestea se axează, în mare parte, pe auditele financiare, în anul 2004, INTOSAI a emis Instrucțiunile de implementare a auditului performanței.

Standardele auditului performanței au următoarea structură:

- Dispoziții generale
- Principii de bază și norme generale
- Norme specifice auditului performanței
 - Planificarea auditului performanței
 - Efectuarea auditului performanței
 - Raportarea rezultatelor auditului performanței

Informația din prezentele standarde se referă la paragraful specific (norma de audit; NA) din Standardele de audit ale INTOSAI.

Normele INTOSAI cu privire la auditul performanței sînt expuse în capitolele ce conțin normele procedurale în auditul public și normele de elaborare a rapoartelor privind auditul public. Cu excepția cazului în care se menționează în mod explicit, normele din alte capitole ale Standardelor de audit ale INTOSAI se referă la toate tipurile de audit.

1. DISPOZIȚII GENERALE

Auditul performanței este o extindere recentă a domeniului de aplicare a auditului financiar. Standardele de audit ale INTOSAI și standardele de audit emise de cîteva țări independente conțin standarde de lucru pentru auditorii performanței. Auditul performanței este încă în proces de dezvoltare și permanent apar concepte și metodologii noi.

Aria de aplicabilitate a auditului dat s-a extins într-o perioadă destul de scurtă, manifestîndu-se printr-o izbucnire de termeni și expresii. În cazul auditului performanței se utilizează următorii termeni:

- Auditul de tip “valoarea pentru bani”
- Auditul comprehensiv
- Auditul managerial
- Auditul operațional
- Auditul eficienței
- Auditul eficacității
- Auditul orientat spre sisteme
- Auditul de proiect
- Auditul de program
- Evaluarea programului/ performanțelor.

Potrivit [Legii Curții de Conturi](#), auditul performanței reprezintă evaluarea independentă a activității entității auditate și/sau a unui program în baza principiilor de economicitate, eficiență și eficacitate. Elementele de bază ale auditului performanței sînt:

economicitatea – minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate;

eficiența – raportul dintre rezultatele obținute și resursele utilizate pentru obținerea acestora;

eficacitatea – gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare dintre activități și raportul dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității respective.

Astfel, auditul performanței, în general, se referă la economicitate, eficiență și eficacitate (nu sînt obligatorii toate trei în același timp), se concentrează asupra tuturor sarcinilor, activităților, funcțiilor sau domeniilor de activitate organizatorică, folosește tehnici de audit și alte proceduri în corespundere cu activitatea evaluată, se finalizează cu rapoarte, care includ și recomandări de îmbunătățire a performanței.

2. PRINCIPII DE BAZĂ ȘI NORME GENERALE

2.1. Aplicabilitatea principiilor de bază, standardelor generale și speciale, principiilor și normelor de conduită

În procesul organizării și desfășurării auditului performanței auditorii vor aplica prezentele standarde, principiile de bază, normele generale de audit, stabilite prin [Legea Curții de Conturi](#), și alte acte interne.

În scopul menținerii la nivelul convenit a modului unic de îndeplinire obiectivă a obligațiilor, promovării unei culturi înalte și asigurării performanței în activitatea desfășurată, prin stabilirea principiilor și normelor fundamentale de conduită profesională și a obligațiilor etice la exercitarea misiunii auditului performanței, angajații Curții de Conturi vor respecta Codul deontologic al angajatului cu atribuții de control/audit al Curții de Conturi, aprobat prin [Hotărârea Curții de Conturi nr.46 din 15 iulie 2008](#), cu modificările și completările ulterioare.

2.2. Norme procedurale

Normele procedurale aplicabile la desfășurarea oricărui tip de audit, inclusiv a auditului performanței, prevăd următoarele (NA 3.0.3.):

- Auditorul trebuie să planifice auditul astfel încât acesta să fie efectuat la timp, calitativ, în mod economic, eficient și eficace.
- Activitatea realizată de angajații cu atribuții de audit la fiecare nivel și etapă a auditului trebuie să fie supravegheată adecvat, iar documentația – revizuită de către șeful echipei de audit și/sau conducătorul subdiviziunii care realizează auditul.
- Pentru a determina sfera de aplicare și amploarea auditului, auditorul trebuie să examineze și să evalueze nivelul de siguranță a controlului intern.
- Probe competente, relevante și rezonabile trebuie obținute pentru susținerea raționamentului și concluziilor autorului cu privire la organizația, programul, activitatea sau funcția auditată.

2.3. Supraveghere și revizuire

Supravegherea este esențială pentru a asigura realizarea obiectivelor de audit și menținerea calității activității de audit. Prin urmare, supravegherea și controlul adecvat sînt necesare în toate cazurile, indiferent de competența fiecărui auditor în parte (NA 3.2.2.).

Supravegherea trebuie să fie orientată atît asupra esenței, cît și asupra metodei de realizare a auditului, fapt care presupune următoarele:

- Membrii echipei de audit să posede o înțelegere clară și consecventă a planului de audit;
- Auditul să se realizeze în conformitate cu standardele și practicile de audit ale Curții de Conturi;
- Să fie respectate planul de audit și acțiunile prevăzute în acesta, cu excepția cazului în care conducătorul subdiviziunii responsabile de audit face o schimbare;
- Documentele de lucru să conțină probele ce susțin în mod adecvat toate concluziile, recomandările și opiniile;
- Auditorul să realizeze obiectivele de audit stabilite;
- Raportul de audit să conțină concluziile, recomandările de audit într-o formă adecvată (NA 3.2.3.).

Activitatea de audit trebuie să fie revizuită de către conducerea subdiviziunii care realizează misiunea de audit înainte ca rapoartele de audit să fie finalizate. Revizuirea trebuie realizată ca orice altă etapă a desfășurării auditului. Revizuirea aduce auditului mai mult decît un nivel de experiență și raționament și trebuie să asigure că:

- Toate evaluările și concluziile sînt fundamentate și justificate prin probe de audit competente, relevante și rezonabile, ce servesc drept bază pentru întocmirea raportului final de audit;
- Toate erorile, deficiențele și chestiunile neobișnuite au fost identificate, documentate în mod adecvat și fie că s-au rezolvat în mod satisfăcător, fie că au fost supuse atenției membrului Curții de Conturi care patronează domeniul (subdiviziunea) respectiv;
- Schimbările și îmbunătățirile necesare pentru realizarea viitoarelor audite sînt identificate, înregistrate și luate în considerație în planurile de audit ulterioare, precum și în activitățile de perfecționare a personalului.

2.4. Respectarea legilor și regulamentelor aplicabile

La efectuarea auditelor performanței trebuie să se evalueze conformitatea cu legile și regulamentele aplicabile, cînd aceasta este necesară pentru realizarea obiectivelor de audit. Auditorul trebuie să efectueze auditul astfel încît acesta să ofere asigurare rezonabilă cu privire la descoperirea ilegalităților care ar putea afecta în mod semnificativ obiectivele de audit. De asemenea, auditorul trebuie să fie atent la situațiile sau tranzacțiile care ar putea indica prezența unor acțiuni ilicite ce ar afecta în mod indirect rezultatele auditului (NA 3.4.1.).

2.5. Probe de audit

Probele competente, relevante și rezonabile trebuie obținute ca să susțină raționamentul și concluziile autorului cu privire la organizația, programul, activitatea sau funcția auditată (NA 3.5.1.).

Constatările, concluziile și recomandările de audit trebuie să se bazeze pe probe. Dat fiind faptul că auditorii rar au ocazia să analizeze toată informația cu privire la entitatea auditată, este important ca tehnicile de colectare a datelor și de eșantionare să fie alese cu atenție. Cînd datele din sistemele computerizate constituie o parte importantă a auditului și credibilitatea datelor este decisivă pentru realizarea obiectivului de audit, auditorii trebuie să se asigure că datele sînt sigure și relevante (NA 3.5.2.).

Pentru a aduna probele de audit, auditorii trebuie să cunoască bine astfel de tehnici și proceduri ca inspecția, observația, investigația și confirmarea. Instituția Supremă de Audit (ISA) trebuie să se asigure că tehnicile utilizate sînt suficiente pentru a detecta în mod rezonabil toate erorile și neregularitățile semnificative din punct de vedere cantitativ (NA 3.5.3.).

La alegerea metodelor și procedurilor trebuie să se ia în considerație calitatea probelor. Cu alte cuvinte, probele trebuie să fie adecvate, relevante și rezonabile (NA 3.5.4.).

Auditorii trebuie să documenteze în mod adecvat probele de audit, inclusiv baza și amploarea planificării, realizării și a constatărilor auditului (NA 3.5.5.).

Documentarea adecvată este importantă din cîteva motive:

- Va confirma și justifica opiniile și rapoartele auditorului;
- Va spori eficiența și eficacitatea auditului;
- Va servi ca sursă de informare pentru pregătirea rapoartelor sau oferirea răspunsurilor la orice investigații ale entității auditate sau oricărei alte părți interesate;
- Va servi ca dovadă a respectării de către auditor a normelor de audit;
- Va facilita planificarea și supravegherea;
- Va ajuta la dezvoltarea profesională a auditorului;
- Va garanta faptul că activitățile delegate au fost realizate în mod satisfăcător;
- Va oferi probe ale activității realizate pentru referință ulterioară (NA 3.5.6.).

Auditorul trebuie să țină cont de faptul că sistematizarea și conținutul documentelor de lucru reflectă nivelul său de competență, experiență și cunoaștere. Documentele de lucru trebuie să fie suficient de complete și detaliate pentru a permite unui auditor experimentat, care anterior nu a avut legătură cu acest audit, să determine prin intermediul lor activitatea realizată în scopul justificării concluziilor auditului (NA 3.5.7.).

3. NORME SPECIFICE AUDITULUI PERFORMANȚEI

A. Planificarea auditului performanței

Ciclul auditului performanței cuprinde, în general, procesul de planificare, procesul de executare, procesul de raportare și procesul de urmărire ulterioară a implementării recomandărilor auditului.

Procesul de planificare deseori este divizat în cîteva etape. Prima etapă este planificarea strategică, în cadrul căreia sînt analizate potențialele subiecte și teme. Odată cu selectarea subiectului pentru auditul performanței se va efectua o analiză preliminară, care constă în întocmirea unui plan de activitate pentru studiul de bază, în scopul colectării informațiilor în vederea schițării propunerilor.

În timpul studiului de bază se va pune accentul pe întocmirea raportului final, care va fi examinat de Guvern, Parlament, organele executive respective și de public. Procesul de întocmire a raportului trebuie

să fie o continuare a formulării, testării și revizuirii ideilor cu privire la tema vizată, în baza experienței. Așa aspecte ca impactul așteptat și valoarea auditului trebuie luate în considerație pe parcursul efectuării auditului. Raportarea la timp poate fi optimizată prin fixarea unor date-limită pentru procesul de întocmire a raportului.

3.1. Ce presupune planificarea strategică?

Auditul performanței trebuie să fie orientat spre domeniile în care efectuarea unui audit extern independent poate aduce un plus de valoare în promovarea economicității, eficienței și eficacității. Plenul Curții de Conturi trebuie să examineze cu atenție strategia de selectare a subiecților pentru auditele performanței, care vor contribui la stabilirea și selectarea priorităților.

Planificarea strategică, care servește ca bază pentru selectarea subiecților de audit și studiilor preliminare posibile, va consta din:

3.1.1. Determinarea domeniilor potențiale de audit pentru selectările strategice. Numărul lor este considerabil, iar capacitatea Curții de Conturi – limitată. De aceea aceasta presupune efectuarea cu atenție a selectărilor.

3.1.2. Stabilirea criteriilor de selectare a domeniilor pentru auditare. Criteriul principal de selectare trebuie să reflecte contribuțiile primare ale procesului de audit la evaluarea și îmbunătățirea managementului financiar public în general și a activității entităților auditate.

3.1.3. Adăugarea valorii. Cu cât mai bune sînt perspectivele de realizare a unui audit util, de calitate înaltă și cu cât mai puțin a fost abordat anterior domeniul sau subiectul de politică de către audite sau de alte controale, cu atît mai mare poate fi valoarea adăugată. Valoarea adăugată reflectă asigurarea cu cunoștințe și perspective noi.

3.1.4. Evidențierea problemelor sau domeniilor problematice importante. Cu cât mai mare este riscul consecințelor în ceea ce privește economicitatea, eficiența și eficacitatea sau încrederea publică, cu atît mai importante tind să fie problemele. O problemă poate fi considerată importantă sau materială dacă cunoștințele cu privire la aceasta ar putea influența utilizatorul raportului de audit al performanței. Monitorizarea activă a problemei respective facilitează identificarea domeniilor pentru audit.

3.1.5. Identificarea riscurilor sau incertitudinilor. Planificarea strategică poate fi bazată pe analiza riscurilor sau, mai puțin teoretic, pe analiza indicilor cu privire la problemele existente sau potențiale. Factorii care pot indica riscuri sporite (sau incertitudini) pot fi următorii:

a) Sumele alocate sau bugetele executate sînt substanțiale sau au fost efectuate schimbări semnificative în sumele utilizate.

b) Sînt explorate domeniile tradițional expuse riscului (achizițiile, tehnologiile, problemele de mediu, sănătate, etc.).

c) Sînt cuprinse activități noi sau urgente, ori schimbări ale condițiilor (cerințelor, solicitărilor).

d) Structurile conducerii sînt complexe și ar putea apărea confuzii privind responsabilitățile acestora.

e) Nu există informații sigure, independente și actualizate cu privire la eficiența sau eficacitatea unui program guvernamental.

În legătură cu sistemul de planificare anuală al Curții de Conturi, planificarea strategică poate fi un instrument util de stabilire a priorităților și de selectare a auditelor potențiale pentru executare. Într-un alt context, aceasta ar putea servi ca mecanism de selectare a temelor de audit, ca bază pentru o planificare mai detaliată, precum și ca instrument pentru adoptarea deciziilor de politici strategice cu privire la orientarea auditului.

3.2. Ce presupune planificarea operațională a auditului performanței?

Înainte adoptării deciziei privind realizarea auditului planificat se inițiază un studiu preliminar al temei de audit. Scopul studiului preliminar este să stabilească dacă există anumite condiții pentru realizarea unui studiu principal (al auditului propriu-zis). Dacă acestea există într-adevăr, atunci se va formula o propunere de audit împreună cu un plan de lucru. În primul rînd, planificarea operațională trebuie să fie un instrument de orientare a procesului de executare. În plus, aceasta oferă informațiile

istorice necesare pentru cunoașterea entității. Un plan de audit facilitează, de exemplu, asigurarea faptului că acoperirea auditului performanței este cuprinzătoare și realistă. În mod normal, studiul preliminar trebuie să fie realizat într-un timp destul de scurt.

Pașii cei mai importanți la întocmirea unei propuneri de audit sînt:

- Cunoașterea entității (înțelegerea programului/activității entității supuse auditului);
- Determinarea problemei specifice pentru studiere și a obiectivelor de audit;
- Definirea criteriilor de audit;
- Dezvoltarea sferei de aplicare și planificarea auditului;
- Planificarea metodologică;
- Planificarea administrativă;
- Determinarea asigurării calității, graficului de lucru și a resurselor auditului performanței.

De regulă, entitățile își stabilesc indicatori, criterii de obținere a rezultatelor. În cazul în care entitatea auditată nu își stabilește indicatorii, criteriile în baza cărora se vor evalua economicitatea, eficiența și eficacitatea, auditorul urmează să-i identifice reieșind din programele și normele regulamentare ale entității, după care să-i coordoneze cu aceasta.

3.2.1. Cunoașterea entității (înțelegerea programului/activității entității supuse auditului). Scopul în etapa de planificare este de a obține o înțelegere de bază a programului/ activității auditate. Obținerea cunoștințelor necesare reprezintă un proces continuu și cumulativ de adunare și evaluare a informațiilor, care necesită a fi asigurate cu probele de audit la toate etapele auditului. Este important ca auditorii să estimeze costurile obținerii informațiilor și valoarea adăugată auditului de către aceste informații.

3.2.2. Determinarea problemei specifice pentru studiere și a obiectivelor de audit. Pasul inițial este definirea mai explicită a temei sau a problemelor ce urmează a fi auditate. Motivele și obiectivele studiului trebuie dezvoltate. Acest pas este important și presupune examinarea detaliată a domeniului dat prin studierea literaturii relevante, a documentelor și statisticilor, luarea interviurilor de la părțile interesate și de la experți etc., precum și prin analiza indicilor problemei potențiale din diferite puncte de vedere. Este esențial ca definițiile să fie clare, cele ambigue sau vagi trebuie evitate.

Acest pas presupune dezvoltarea următoarelor două întrebări:

Ce? Care este întrebarea sau problema de audit ce urmează a fi studiată?

De ce? Care sînt obiectivele de audit?

Formularea întrebării principale de audit reprezintă un aspect foarte important al procesului de examinare, fiind factorul decisiv pentru rezultatele auditului. Aceasta poate fi considerată ca întrebare fundamentală de cercetare într-un program guvernamental, sau activitate publică, la care auditorii caută să ofere un răspuns. Prin urmare, este important ca ea să se bazeze pe argumente raționale și obiective.

Obiectivele auditului se referă la motivele de efectuare a unui audit și trebuie stabilite la începutul procesului de executare, pentru a susține identificarea problemelor ce urmează a fi auditate și raportate. La determinarea obiectivelor, echipa de audit trebuie să ia în considerație rolurile și responsabilitățile Curții de Conturi, precum și impactul așteptat al auditului, definit în planul strategic de audit. Obiectivele auditului și sfera de aplicare a acestuia sînt legate între ele și trebuie examinate împreună. Sfera de aplicare a auditului trebuie discutată cu entitățile auditate la prima ocazie. Criteriul important de definire a obiectivelor auditului poate fi contribuția auditului la atingerea performanțelor în domeniul auditat. Un instrument posibil în determinarea acestei contribuții este expunerea concluziilor așteptate de societatea civilă, Parlament, Guvern, entitatea auditată.

3.2.3. Definirea criteriilor de audit. Criteriile de audit au menirea să orienteze evaluarea (ajutînd auditorul să răspundă la astfel de întrebări, ca: "Din ce motive se poate evalua comportamentul real?" "Ce se cere sau ce se așteaptă?" "Ce rezultate urmează a fi obținute – și în ce mod?" – în cadrul programului / activității?). Criteriile de audit sînt standarde utilizate pentru a determina dacă programul / activitatea corespunde sau depășește așteptările. Criteriile pot fi găsite sau deduse din acte legislative și normative, standarde de specialitate, norme, experiența internă și externă, bunele practici, etc.

Conceptele generale ale economicității, eficienței și eficacității trebuie interpretate în corelație cu domeniul analizat, și criteriile rezultate vor varia de la un audit la altul. La definirea criteriilor de audit, auditorii trebuie să se asigure că acestea sînt relevante, rezonabile și realizabile. În final, fiecare criteriu

este elaborat sub formă de întrebări. Aceste întrebări au un caracter faptic și sînt menite să descrie sau să aprecieze situația practică ce urmează a fi auditată.

3.2.4. Definierea sferei de planificare și aplicare a auditului. Sfera de aplicare definește limitele auditului. Aceasta se referă la întrebările specifice ce urmează a fi adresate, la tipul studiului care trebuie efectuat și la caracterul investigației. În continuare, aceasta cuprinde activitatea de colectare a informațiilor și analizele ce urmează a fi efectuate.

Sfera de aplicare a unui audit este determinată de răspunsurile la următoarele întrebări:

- *Ce?* Ce întrebări specifice sau ipoteze urmează a fi examinate?
- Ce fel de studiu pare să fie adecvat?
- *Cine?* Care sînt actorii-cheie implicați și entitățile auditate?
- *Unde?* Există limite privind numărul de locații ce trebuie cuprinse?
- *Cînd?* Există limite în ceea ce privește perioada de timp care trebuie cuprinsă?

Odată ce au fost definite motivele și obiectivele studiului, precum și întrebarea generală de audit sau problemele care trebuie examinate, este important să se definească și întrebările specifice la care urmează a se răspunde, sau ipotezele ce vor fi examinate. Acestea vor forma baza selectării metodelor de colectare a datelor. Auditorul, de asemenea, trebuie să definească caracterul studiului: ce fel de studiu este necesar pentru a evidenția întrebările?

Realizarea unei activități în teritoriu presupune mai curînd un proces de învățare continuă decît un simplu proces de colectare a datelor. Poate apărea necesitatea schimbării întrebărilor (sau ipotezelor), pe măsură ce auditorii devin mai bine informați pe parcursul auditului. În timpul etapei de planificare, scopul este concentrarea sistematică a atenției asupra lucrurilor pe care auditorii trebuie să le cunoască, locului și modului în care ei pot obține informațiile.

Pentru a determina sfera de aplicare și amploarea auditului, auditorul trebuie să examineze și să evalueze nivelul de credibilitate a controlului intern (NA 3.3.1.).

În cazul auditelor performanței, studiul și evaluarea controalelor interne se efectuează în baza unor controale care susțin activitatea entității auditate într-un mod economic, eficient și eficace, asigurînd aderarea la politicile de management și prezentînd informații financiare și administrative oportune și sigure (NA 3.3.2.).

Necesitatea de a audita este o cerință importantă în procesul de planificare operațională. Aceasta determină dacă o temă este potrivită pentru un studiu principal. O problemă trebuie să fie pasibilă auditului și să merite să fie supusă auditului, pentru a fi inclusă în sfera de aplicare a auditului. În continuare, trebuie să existe informații sigure și obiective, precum și șanse rezonabile pentru obținerea acestor informații.

3.2.5. Planificarea metodologică. Planificarea metodologică presupune activități diferite. De exemplu, este important să se facă o diferență între programul de audit (tipul investigației necesare pentru colectarea datelor) și tehnicile de colectare a datelor. Auditele performanței se pot baza pe tehnici variate de colectare a datelor folosite des în științele sociale, cum ar fi studiile, interviurile, observațiile și studierea documentelor scrise. Scopul este adoptarea celor mai bune practici, dar motivele practice, cum ar fi disponibilitatea datelor, pot limita alegerea metodelor, adică auditorii deseori pot fi nevoiți să accepte o a doua soluție optimă. Ca regulă generală, este de dorit ca alegerea metodelor să se facă în mod flexibil și pragmatic.

Auditorul trebuie să fie preocupat de validitatea și credibilitatea metodelor ce urmează a fi folosite pentru colectarea și analiza datelor.

- Validitate: metodele urmează să măsoare ceea ce trebuie.
- Credibilitate: constatările trebuie să rămîină consecvente, dacă studiile sînt efectuate repetat în același mediu.

3.2.6. Planificarea administrativă. Va fi selectată o echipă de audit și un lider de echipă și se va cere întocmirea unui plan de lucru. Este important să se stabilească graficul de lucru și resursele necesare. Factorii relevanți sînt modul în care auditul este organizat, numărul de personal și termenul preconizat al finalizării. Bugetul de timp și graficul de lucru trebuie documentate. Progresul înregistrat în raport cu aceste obiective trebuie să fie monitorizat.

Activitatea realizată de personalul de audit la fiecare nivel și etapă a auditului trebuie să fie supravegheată adecvat în timpul auditului, iar materialele urmează a fi revizuite de către un membru experimentat al echipei de audit (NA 3.2.1.).

3.2.7. Determinarea asigurării calității, graficului de lucru și a resurselor auditului performanței. Procedurile de control al calității trebuie planificate pentru a asigura faptul că toate auditele sînt efectuate în corespundere cu standardele și politicile relevante.

Șeful echipei de audit (managerul auditului) este responsabil de dirijarea zilnică a auditului, inclusiv de planificarea detaliată, realizarea auditului, supravegherea personalului, raportarea către conducerea departamentului, membrii Curții de Conturi, precum și de întocmirea raportului de audit. În cazul efectuării unor audite ale performanței mai complexe, conducerea Curții de Conturi poate să numească un comitet de coordonare, care va ghida echipa de audit și va monitoriza desfășurarea auditului. Responsabilitatea generală pentru organizarea auditului și prezentarea raportului în ședințele Plenului Curții de Conturi este pusă în sarcina conducerii subdiviziunii care efectuează auditul.

B. Efectuarea auditului performanței

3.3. Norme și instrucțiuni privind efectuarea auditului performanței.

3.3.1. Ce reprezintă procesul studiului principal?

Scopul studiului principal este de a implementa planul de lucru, de a efectua auditul și de a pregăti un raport calitativ de audit. Un audit al performanței nu constă dintr-o serie de măsuri, operațiuni sau subprocese clar definite, care sînt efectuate separat și consecutiv. În practică, procesele evoluează treptat, interacționînd reciproc, și sînt efectuate simultan, permițînd dezvoltarea aprofundată a metodelor și sporirea complexității lor.

Planul de lucru trebuie să fie respectat (resursele, timpul și calitatea), iar auditul – efectuat în conformitate cu deciziile și standardele relevante.

La etapa de efectuare a auditului performanței, se vor evalua indicatorii de performanță care au fost identificați la etapa de planificare a auditului.

3.3.2. Ce trebuie să se analizeze la colectarea datelor? La colectarea și documentarea datelor o importanță esențială are calitatea, întrucît auditul performanței este deschis raționamentului.

Auditorii trebuie să fie creativi, flexibili și atenți la colectarea probelor. Este vital faptul ca auditorii să abordeze critic și obiectiv informațiile prezentate. În același timp, ei trebuie să fie receptivi la părerile și argumentele altora, capabili să privească lucrurile din diferite perspective și să mențină o atitudine deschisă și obiectivă față de opinii și argumente diferite. În caz contrar, auditorii pot să rateze cele mai bune argumente.

Dacă datele procesate de calculator au o importanță considerabilă pentru constatările auditului, pot fi luate măsuri de precauție suplimentare pentru a obține probe suficiente, competente și relevante precum că datele sînt autentice și credibile. Suplimentar, cînd evaluarea fiabilității unui sistem informațional reprezintă obiectivul principal al auditului, auditorii trebuie să revizuiască controalele generale și cele asupra aplicațiilor sistemului. Pe lîngă aceasta, în timpul unui studiu principal auditorii pot să intre în posesia informațiilor sensibile (de exemplu, a opiniilor conducerii sau politice). În consecință, ei trebuie să garanteze anonimatul și să nu dezvăluie opiniile persoanelor.

Rezultatele lucrului în teren și ale analizei, împreună cu lucrul asupra documentelor de planificare a auditului, trebuie să fie documentate, îndosariate și dotate cu referințe încrucișate, pentru a permite managerilor auditului să revizuiască lucrul efectuat și să valideze concluziile. Evidența lucrului trebuie să fie documentată. Întru asigurarea unei baze rezonabile pentru constatări și concluzii trebuie să se obțină probe suficiente, competente și relevante.

În cazul în care pentru auditarea unei entități este necesar de a colecta probe de audit de la o altă entitate în scopul formulării unei opinii/concluzii generale, auditorul va verifica situațiile la entitatea respectivă, cu întocmirea notei informative, care va fi prezentată acesteia și va servi ca temei pentru definitivarea raportului final de audit.

3.3.3. Ce reprezintă probele de audit și constatările de audit? Probele de audit pot fi clasificate în: fizice, documentare, din mărturii sau analitice. Inspectarea sau observarea directă a persoanelor,

proprietății sau a evenimentelor oferă probe fizice. Probele documentare constau din scrisori, contracte, înregistrări contabile, facturi și informații pentru conducere privind performanțele. Probele din mărturii sînt obținute prin interviuri sau chestionare. Probele analitice includ calcule, comparații, divizarea informațiilor în componente și argumente raționale. Probele trebuie să fie suficiente, competente și relevante.

Constatările auditului sînt probe specifice, colectate de auditor pentru a realiza obiectivele auditului, a putea răspunde la întrebările auditului și a verifica ipotezele enunțate etc. Concluziile sînt afirmațiile deduse de auditor din aceste constatări, iar recomandările – planurile de acțiuni sugerate de auditor, asociate cu obiectivele auditului. Constatările auditului conțin următoarele elemente: *criteriile* (ce trebuie să fie), *condiția* (ce este), *efectul* (care sînt consecințele – cele observate, precum și impactul rezonabil și logic de viitor) și *cauza* (de ce există o deviere de la norme sau criterii), cînd se depistează probleme. Totuși, într-un audit nu întotdeauna sînt necesare toate cele patru elemente (de exemplu, elementul “criteriile” nu întotdeauna este specificat concret în abordarea problemei).

Odată ce este identificată o constatare a auditului, se efectuează două forme complementare de evaluare: evaluarea semnificației constatărilor și determinarea cauzelor (ale performanței sporite sau lipsei de performanță, dacă sînt sub nivelul așteptărilor).

3.3.4. Ce este important în analiza datelor și formularea concluziilor? Majoritatea auditelor implică un anumit tip de analiză, pentru a înțelege sau a explica ce a fost observat. Se utilizează o gamă mare de modele sau metode de analiză.

Etapa finală în analiza datelor implică combinarea rezultatelor obținute din diferite tipuri de surse. Nu există o metodă universală pentru aceasta, însă este foarte important ca auditorul să lucreze în mod sistematic și cu atenție la interpretarea datelor și argumentelor colectate.

Dacă se oferă recomandări, acestea trebuie să fie argumentate într-un mod logic, bazat pe cunoștințe. Cauza constatării formează baza pentru recomandare și poate să nu țină de entitatea supusă auditului, caz în care recomandarea trebuie direcționată în afara entității auditate. Este important de a asigura faptul că recomandările sînt practice, aduc un plus de valoare și abordează obiectivele auditului. În unele cazuri, mai este important de prezentat argumentele pro și contra diferitelor propuneri alternative.

Înainte aprobării de către Plenul Curții de Conturi a Raportului privind auditul performanței, entitatea/ entitățile auditată/e implicată/e întotdeauna trebuie să aibă oportunitatea de a examina conținutul lui. Proiectul raportului oferă prima șansă pentru entitatea auditată de a vedea întregul context al constatărilor, concluziilor și recomandărilor auditului în formă scrisă. Dacă răspunsurile oferă informații noi, auditorul trebuie să le evalueze și să fie dispus să modifice proiectul raportului, cu condiția respectării standardelor obișnuite privind probele. Răspunsurile verbale sau scrise trebuie să fie pe cît de mult posibil documentate. Raportul final trebuie să fie echilibrat și echitabil.

C. Raportarea auditului performanței

3.4. Norme și instrucțiuni pentru elaborarea raportului privind auditul performanței

În cazul auditului performanței, auditorul raportează despre economicitatea și eficiența obținerii și utilizării resurselor și despre eficacitatea realizării obiectivelor auditului. Rapoartele pot varia considerabil în funcție de sfera de aplicare și de natura lor, incluzînd, de exemplu, faptul dacă resursele au fost utilizate într-un mod rezonabil, comentînd în privința impactului politicilor și programelor și recomandînd schimbări de îmbunătățire (NA 4.0.4.).

Raportul trebuie să includă toate cazurile importante de nerespectare, relevante pentru obiectivele auditului.

Forma și conținutul rapoartelor auditului performanței se bazează pe următoarele principii generale:

- **Titlu** – Raportul trebuie să fie precedat de un titlu sau o denumire potrivită, care să ajute cititorul să-l distingă de declarațiile și informațiile emise de alții. Titlul raportului trebuie să reiese din conținutul lui și poate să difere de titlul inclus în Programul activității de audit sau de cel inițial.

- **Semnătură și dată** – Raportul trebuie să fie semnat în modul corespunzător. Includerea datei indică cititorului că auditorul a analizat efectul faptelor și tranzacțiilor de pînă la data respectivă.

- **Obiective și sfera de aplicare** – Raportul trebuie să includă referințe la obiectivele și sfera de

aplicare a auditului. Aceste informații stabilesc scopul și limitele auditului.

- **Plenitudine** – Opiniile entității pot fi anexate și publicate împreună cu raportul integral, sau în formă de rezumat cu comentariile auditorului după caz. Plenitudinea raportului de audit poate fi afectată în cazurile când auditorii dispun de unele informații care, din motive de interes național, nu pot fi dezvăluite liber. În acest caz, Plenul Curții de Conturi își rezervă dreptul de a include materialele confidentiale într-un raport separat, care va rămâne nepublicat.

- **Destinatar** – Raportul trebuie să identifice persoanele cărora se adresează, în funcție de constatările și recomandările formulate. Acesta poate să nu fie necesar în caz dacă destinatarul este indicat în Hotărârea Curții de Conturi privind raportul de audit.

- **Identificarea domeniului analizat** – Raportul trebuie să identifice domeniul de referință, incluzând informații despre denumirea entității auditate, perioada și domeniul auditat.

- **Baza juridică** – Raportul trebuie să indice standardele sau practicile de audit urmate la efectuarea auditului, astfel asigurând cititorul că auditul a fost efectuat în conformitate cu procedurile general acceptate.

Auditul performanței are un caracter variat și deschis raționamentului și interpretării, se aplică mai selectiv și poate fi efectuat mai curînd într-un ciclu de cîțiva ani, decît într-o perioadă financiară. În consecință, rapoartele auditului performanței sînt variate și conțin mai multe analize și argumente justificate (NA 4.0.21.).

Raportul auditului performanței trebuie să stabilească clar obiectivele și sfera de aplicare a auditului, poate include critici (de exemplu, dacă, în interesul public sau din motive de răspundere publică, au fost relevate cazuri de risipă, cheltuieli excesive sau de ineficiență), ori poate să nu conțină critici semnificative, dar să ofere în mod independent informații, recomandări sau asigurări ale economicității, eficienței și eficacității (NA 4.0.22).

În mod normal, auditorul nu trebuie să exprime opinia generală privind asigurarea economicității, eficienței și eficacității de către o entitate auditată în același mod în care se exprimă opinia asupra rapoartelor financiare. Dacă tipul auditului permite să se facă acest lucru în privința domeniilor specifice ale activității unei entități, auditorul trebuie să prezinte un raport cu descrierea circumstanțelor și formularea unei concluzii, și nu un raport standardizat. Dacă auditul se limitează la examinarea privind existența controalelor suficiente pentru asigurarea economicității, eficienței sau eficacității, auditorul poate exprima o opinie mai generală (NA 4.0.23.).

Auditorii trebuie să recunoască că raționamentele lor se aplică asupra acțiunilor ce rezultă din deciziile manageriale deja luate. Prin urmare, aceste raționamente trebuie să fie făcute cu atenție, iar raportul urmează să indice caracterul și volumul informațiilor disponibile în limite rezonabile (sau care trebuie să fi fost disponibile) ale entității auditate în timpul cînd s-au luat deciziile. Enunțînd clar sfera de aplicare, obiectivele și constatările auditului, raportul demonstrează cititorului că auditorul este onest. Onestitatea mai presupune prezentarea neajunsurilor sau constatărilor critice în așa mod, încît să încurajeze corectarea și să îmbunătățească sistemele din cadrul entității auditate. În consecință, faptele sînt convenite în general cu entitatea auditată, pentru a se asigura că ele sînt complete, exacte și prezentate în mod onest în raportul de audit. De asemenea, poate fi necesar de inclus răspunsurile entității auditate la întrebările abordate, fie textual, fie sub forma unui rezumat, în special dacă Curtea de Conturi își prezintă propriile opinii sau recomandări (NA 4.0.24.).

Rapoartele auditului performanței nu trebuie să se concentreze doar asupra criticilor acțiunilor din trecut, dar să fie și constructive. Concluziile și recomandările auditorului reprezintă un aspect important al auditului. În general, recomandările sugerează mai curînd îmbunătățirile necesare, decît modul de a le obține, deși uneori există circumstanțele care justifică o anumită recomandare (de exemplu, pentru a corecta un neajuns al legii, în vederea condiționării unei îmbunătățiri administrative) (NA 4.0.25.).

În rapoartele auditului performanței, de regulă, referințele la cadrul regulamentar se fac fără indicarea denumirii complete a actelor legislativ-normative, care includ nr..., data..., aprobat de..., publicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr... . Aceste momente se includ în documentele de lucru ale auditorului.

La formularea și urmărirea ulterioară a recomandărilor, auditorul trebuie să-și mențină

obiectivitatea și independența, astfel concentrându-se asupra faptului dacă neajunsurile identificate sînt corectate, și nu dacă au fost adoptate recomandări specifice (NA 4.0.26.).

În cazul auditelor performanței, acest raționament va fi mai subiectiv, întrucît raportul nu se referă atît de direct la rapoartele financiare sau de altă natură. Prin urmare, auditorul poate să constate că materialitatea prin natură sau context este un considerent mai important decît materialitatea prin volum (NA 4.0.29.).

3.4.1. Ce se cere pentru elaborarea unor rapoarte credibile?

Raportul de audit trebuie să fie credibil și să conțină obiectivele, sfera de aplicare, metodologia și sursele utilizate, precum și constatările, concluziile și recomandările auditului. Raportul trebuie să fie complet, exact, obiectiv, convingător, cît mai clar și mai concis, dacă domeniul analizat permite (NA 4.0.8. și 4.0.24.).

3.4.1.1. Complexitate – Raportul trebuie să conțină toate informațiile și argumentele necesare pentru realizarea obiectivelor auditului, promovarea unei înțelegeri adecvate și corecte a problemelor și condițiilor raportate, precum și pentru respectarea cerințelor față de conținutul raportului. Este important ca punctele de pornire a auditului și metodele utilizate, precum și materialul-sursă important și concluziile să fie descrise în raportul final de audit. Relația dintre obiectivele, criteriile, constatările și concluziile auditului trebuie să fie completă, clară și posibil de verificat. Dacă se cere oferirea recomandărilor, trebuie să existe o legătură clară între analiză (sau concluzii) și recomandări. În limitele obiectivelor auditului, auditorii trebuie să raporteze despre toate cazurile semnificative de nerespectare și abuz, depistate în timpul sau în legătură cu auditul (NA 4.0.87., 4.0. 88.).

3.4.1.2. Exactitate – Probele de audit prezentate trebuie să fie veridice și cuprinzătoare, pentru ca constatările să fie corecte. Necesitatea exactității se bazează pe necesitatea de a asigura cititorii că ceea ce se raportează este credibil. O inexactitate admisă în raport poate arunca o umbră de îndoială asupra autenticității întregului raport și poate distrage atenția de la esența raportului. Un standard înalt de exactitate cere un sistem eficace de asigurare a calității. Probele prezentate trebuie să demonstreze corectitudinea și caracterul rezonabil al chestiunilor raportate. Prezentarea corectă înseamnă descrierea exactă a sferei de aplicare și a metodologiei auditului, precum și prezentarea constatărilor și concluziilor în modul corespunzător sferei de aplicare a auditului (NA 4.0.23. și 4.0.24.).

3.4.1.3. Obiectivitate – Prezentarea raportului trebuie să fie echilibrată în ceea ce privește conținutul și modul de exprimare. Credibilitatea unui raport va fi considerabil sporită, dacă el va prezenta probele într-o manieră imparțială. Raportul trebuie să fie fidel, să nu ducă în eroare și să prezinte rezultatele auditului în perspectivă. Aceasta presupune prezentarea imparțială a rezultatelor auditului și evitarea tendinței de a exagera sau de a pune un accent prea mare pe performanța nesatisfăcătoare. Interpretările trebuie să se bazeze pe buna cunoaștere și înțelegerea faptelor și condițiilor. Trebuie evitată o prezentare unilaterală. Chiar dacă auditul, prin însăși natura sa, se concentrează asupra neajunsurilor, va fi benefic dacă rapoartele auditului performanței vor menționa constatările și evaluările atît pozitive, cît și negative (NA 4.0.7. și 4.0.23.).

3.4.1.4. Elocvență – Rezultatele auditului trebuie să corespundă obiectivelor auditului, constatările să fie prezentate în mod convingător, iar concluziile și recomandările să reiese în mod logic sau analitic din faptele și argumentele prezentate. Faptele urmează să fie prezentate separat de opinii. Limbajul utilizat nu trebuie să fie părtinitor sau sugestiv, iar informațiile prezentate trebuie să fie suficiente pentru a convinge cititorii să recunoască autenticitatea constatărilor, caracterul rezonabil al concluziilor și beneficiul obținut de pe urma implementării recomandărilor. Trebuie prezentate diferite opinii și argumente (NA 4.0.7. și 4.0.24.).

3.4.1.5. Claritate – Raportul trebuie să fie ușor de citit și de înțeles (cît mai clar, în măsura în care permite domeniul analizat). Termenii tehnici și abrevierile necunoscute trebuie să fie explicate. Organizarea logică a materialului, exactitatea în prezentarea faptelor și formularea concluziilor sînt esențiale pentru claritate. Deși constatările trebuie să fie prezentate în mod clar, auditorii nu trebuie să scape din vedere faptul că unul din obiectivele lor este de a fi convingători, lucru posibil de realizat numai evitînd limbajul care generează atitudini de defensivă și opoziție (NA 4.0.7.- 4.0.8.).

3.4.1.6. Conciziune – Raportul nu trebuie să fie mai mare decît este necesar pentru transmiterea și

confirmarea mesajului. Rapoartele concise au șanse mai sigure de a obține rezultate mai bune. Rapoartele auditului performanței nu sînt scrise doar pentru cei care posedă cunoștințe speciale, ci și pentru cei care au nevoie de mai multe informații pentru a înțelege subiectele. Un raport mai cuprinzător poate oferi cititorului o înțelegere mai bună a bazei pentru concluziile formulate, astfel aducînd un plus de valoare și credibilitate raportului de audit. În sens mai larg, rapoartele cuprinzătoare pot fortifica capacitatea ISA de a servi intereselor cetățenilor prin deschidere și transparență (NA 4.0.4.).

3.4.2. Ce reprezintă un raport bun și util al auditului performanței?

Rapoartele bune ale auditului performanței trebuie să aducă un plus de valoare persoanelor interesate și să realizeze obiectivele stabilite. Ele trebuie să ofere informații accesibile, concise și actuale, pe care Guvernul, Parlamentul, entitatea auditată și alte părți interesate să le poată utiliza pentru a spori economicitatea, eficiența și eficacitatea în sectorul public. Raportul trebuie să contribuie la îmbogățirea cunoștințelor și la îmbunătățiri adecvate. Rapoartele bune ale auditului performanței urmează să fie bine structurate și orientate către cititor, iar limbajul lor nu trebuie să fie ambiguu. Ele trebuie să prezinte constatările în mod obiectiv și exact (NA 4.0.7.). Pentru aceasta este necesar ca:

- Constatările și concluziile să fie prezentate separat;
- Faptele să fie expuse și interpretate în termeni neutri;
- Raportul să prezinte perspective și puncte de vedere diferite;
- Să fie incluse toate constatările, argumentele și probele relevante;
- Rapoartele să fie constructive și să prezinte concluzii pozitive.

În sens mai larg – și pentru a concluziona – calitatea unui audit al performanței poate fi evaluată prin intermediul unor criterii specifice, inclusiv prin:

3.4.2.1. Materialitate, relevanță și obiectivitate – Subiectele tratate trebuie să fie semnificative. Informațiile prezentate trebuie să fie relevante pentru subiectul, întrebarea sau problema de audit analizată. Obiectivitatea poate fi definită drept “imparțialitate, echilibru și neutralitate”. La luarea deciziilor despre sfera de aplicare, probele de audit, importanța observațiilor și concluziilor, auditorul trebuie să-și mențină un punct de vedere imparțial și o stare obiectivă a spiritului. Planificarea auditului trebuie să asigure echilibrul și echitatea selectării activităților pentru investigare și prezentare în raport. Constatările trebuie să fie influențate de probe obținute și sistematizate în conformitate cu standardele relevante de audit. Faptele nu trebuie să fie suprimate, iar auditorul nu trebuie să exagereze neajunsurile minore. Explicațiile – în special din partea entității auditate – trebuie să fie întotdeauna solicitate și evaluate critic (NA 1.0.9., 2.2.40., 3.5.4., 4.0.7., 4.0.24 și 4.0.26.).

3.4.2.2. Fiabilitate, autenticitate și consecvență – Utilizatorii trebuie să poată conta pe fiabilitatea și autenticitatea rezultatelor raportate. Metodele de colectare a datelor trebuie să fie valabile și credibile. Auditul urmează să fie planificat în așa mod, încît concluziile să rezulte din constatări și analiză și să se bazeze pe fapte verificate și alte informații din surse diferite. Toate documentele din proces trebuie să se caracterizeze printr-o perspectivă și raționamente bine echilibrate (NA 2.2.36., 2.2.39., 3.2.3., 3.4.5., 3.5.2., 4.0.8., 4.0.22. și 4.0.25.).

3.4.2.3. Transparență, utilitate și oportunitate – Raportul de audit se publică în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, pe pagina WEB a Curții de Conturi și/sau poate fi editat sub formă de broșuri (cu excepția cazului cînd legislația prevede altceva). Raportul trebuie să ofere informații accesibile, concise și actuale, pe care Guvernul, Parlamentul și entitățile auditate să le poată utiliza pentru a-și îmbunătăți modul de funcționare. Informațiile prezentate trebuie să aducă un plus de valoare. Întrebările de audit trebuie să primească un răspuns. Aspectele în privința cărora ISA așteaptă să fie luate măsuri, precum și cine va face aceasta, trebuie să fie clar stabilite. La momentul actual se cere ca raportul să fie prezentat la timp, pentru ca informațiile să poată fi disponibile conducerii entităților auditate, Guvernului, Parlamentului și altor părți interesate pentru utilizare oportună (NA 2.2.10., 2.2.11., 3.1.1., 4.0.4., 4.0.5., 4.0.7., 4.0.8., 4.0.21. și 4.0.22.).

D. Examinarea Raportului de audit de către Plenul Curții de Conturi

La data fixată de Președintele Curții de Conturi, Raportul de audit este examinat de către Plenul Curții de Conturi în modul stabilit de actele normative în vigoare.

