



HOTĂRÎRE

despre aprobarea Standardelor de audit aplicabile etapei de planificare
și Standardelor de audit aplicabile la etapa procedurilor de audit

nr. 70 din 16.10.2006

Monitorul Oficial nr.178-179/56 din 16.11.2007

* * *

Abrogat: 28.12.2009

[Hotărîrea Curții de Conturi nr.58 din 28.12.2009](#)

În scopul aplicării celor mai bune practici de audit în activitatea desfășurată de Curtea de Conturi, în condițiile respectării de către controlori a cerințelor profesionale și etice stabilite pentru realizarea procesului de audit, în conformitate cu art.27 alin.(2) și art.29 din [Legea nr.312-XIII din 08.12.1994](#) "Privind Curtea de Conturi" (cu modificările și completările ulterioare), Curtea de Conturi

HOTĂRĂȘTE:

1. Se aprobă Standardele de audit ale Curții de Conturi aplicabile etapei de planificare și Standardele de audit ale Curții de Conturi aplicabile la etapa procedurilor de audit.
2. Se delegă controlorii Curții de Conturi cu aplicarea obligatorie de către ei la exercitarea funcțiilor a prezentelor standarde de audit, care reglementează baza normativă a activității de audit.
3. Se prescrie controlorilor Curții de Conturi, la exercitarea funcțiilor, să aplice Standardele de Audit INTOSAI și Standardele de Audit Naționale în măsura în care acestea sînt aplicabile conform competenței legale a Curții de Conturi.
4. Direcția metodologie, analiză și control va aduce la cunoștință angajaților Curții de Conturi hotărîrea vizată și standardele de audit aprobate prin prezenta hotărîre, contra semnătură.
5. Controlul asupra asigurării respectării standardelor de audit aprobate prin prezenta hotărîre se pune în sarcina membrilor Curții de Conturi, șefilor de departamente, direcții și oficii teritoriale.

PREȘEDINTELE CURȚII DE CONTURI

Aia POPESCU

Chișinău, 16 octombrie 2006.

Nr.70.

Aprobate
prin Hotărîrea Curții de Conturi
nr.70 din 16 octombrie 2006

I. STANDARDE DE AUDIT APLICABILE ETAPEI DE PLANIFICARE

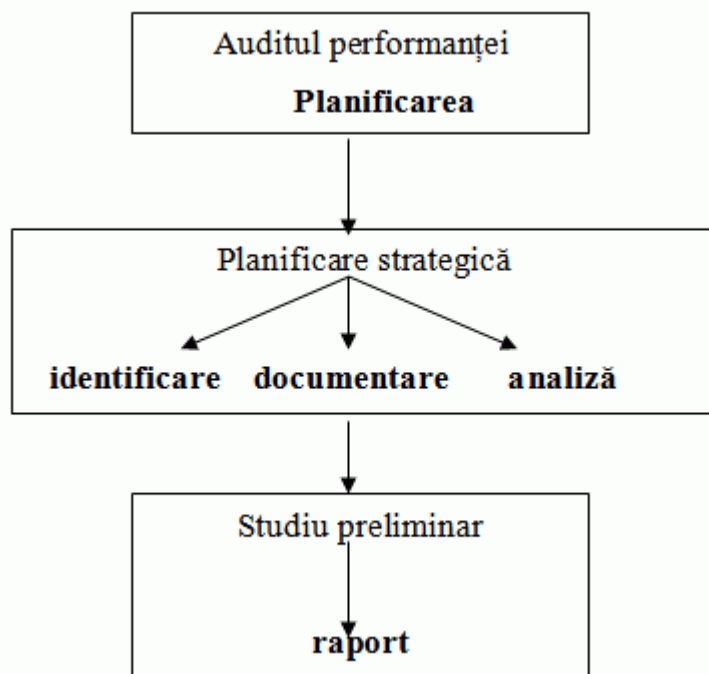
Scopul standardelor de audit aplicate la etapa de planificare este ca Curtea de Conturi să planifice auditul într-un mod cît mai rațional și oportun, asigurîndu-se de realizarea acestuia într-o perioadă de timp și într-un domeniu bine determinate, ceea ce va garanta minim de resurse sau costuri, minim de efort și obținerea rezultatelor propuse.

Planificarea auditului este preconizată atît în auditul financiar, cît și în auditul performanței.

Planificarea auditului financiar prevede organizarea lucrărilor de audit în așa mod, încît atenția

controlorului să fie concentrată asupra celor mai importante direcții ale auditului, la determinarea problemelor potențiale și executarea rapidă a activităților de audit. Volumul planificării în auditul financiar depinde de complexitatea auditului, de profesionalismul, experiența anterioară ale controlorului în activitatea cu entitatea auditată, precum și de alte criterii.

Planificarea auditului performanței se realizează prin intermediul a două etape aplicate succesiv care, structurat, se prezintă astfel:



Planificarea strategică presupune stabilirea strategiei auditului performanței, în cadrul căreia se identifică, se documentează și se supun analizei domeniile și temele potențiale pentru auditare. Ulterior, controlorii efectuează un **studiu preliminar** asupra temelor solicitate, finalizat cu un raport, concluziile cărui constituie baza pentru adoptarea deciziei care să determine oportunitatea efectuării auditului performanței asupra unei teme concrete.

Studiul preliminar este aplicabil, în aceleași condiții, și în auditul financiar în cadrul unor domenii vaste, complexe.

Pentru etapa de planificare se stabilesc următoarele standarde de audit

1.1. Cunoașterea activității entității auditate

Scopul acestui standard constă în stabilirea instrucțiunilor privind cunoașterea entității auditate și importanța acestei cunoașteri la toate etapele auditului.

Instrucțiuni și explicații

Pentru a planifica auditul care necesită a fi realizat într-un mod economic, eficient și eficace, în special pentru a reduce riscul, controlorul, bazându-se pe cunoștințele și experiența anterioară, va obține (dacă nu posedă) informații și date relevante despre entitatea auditată în vederea identificării și cunoașterii acțiunilor, tranzacțiilor și practicilor care, în opinia controlorului, pot avea un impact semnificativ asupra raportului de audit ori asupra examinării acestuia.

În acest aspect controlorul va proceda la:

- a) colectarea de informații despre entitatea auditată, pentru a determina riscurile și a elabora planul de audit;
- b) definirea obiectivelor și a ariei de aplicabilitate a auditului;
- c) realizarea unei analize preliminare pentru a determina metodele, natura și volumul investigațiilor

ce urmează a fi efectuate ulterior;

d) luarea în considerație a operațiunilor anterioare, dacă acestea influențează situația financiară a anului auditat;

e) determinarea metodelor, procedurilor și tehnicilor ce vor fi utilizate pentru obținerea probelor de audit;

f) analiza structurii organizatorice, a managementului financiar, rapoartelor auditelor interne și externe anterioare și a modului în care au fost aplicate recomandările acestora.

Pentru utilizarea optimă a informațiilor colectate, controlorii trebuie să evalueze modul în care acestea influențează situația financiară a entității, vor aprecia conformitatea informațiilor obținute cu afirmațiile care sînt prezentate referitor la aceste situații.

Șefii Departamentului și a Direcției de control, responsabili de organizarea și exercitarea auditului, trebuie să se asigure că controlorii implicați în misiunea de audit au obținut informații suficiente și valorice, care le vor asigura îndeplinirea adecvată a misiunii încredințate.

1.2. Evaluarea riscului

Scopul acestui standard constă în stabilirea instrucțiunilor privind identificarea zonelor predispuse la riscuri, evaluarea nivelului riscului și a componentelor lui, ceea ce va reduce riscul la planificarea auditului pînă la un nivel scăzut acceptabil.

Instrucțiuni și explicații

Evaluarea riscului de audit trebuie să fie efectuată pentru toate activitățile de audit în vederea realizării unui audit eficient și efectiv, controlorii utilizînd raționamentul profesional și proceduri de audit adecvate.

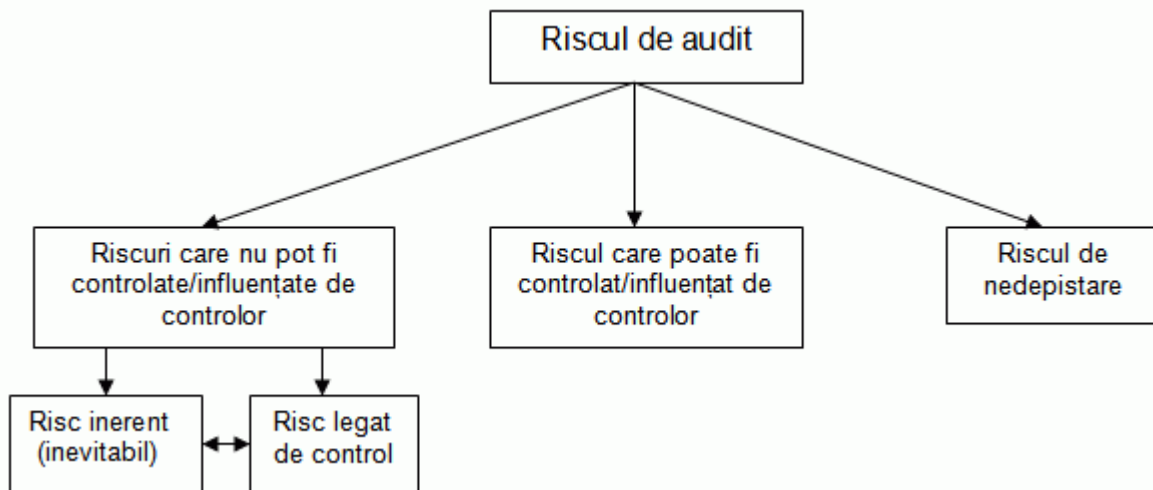
Evaluarea riscului în procesul de audit reprezintă o activitate sistematică aplicată pentru a aprecia probabilitatea de neconformitate a operațiunilor cu cadrul legal în vigoare. Riscul în procesul de audit este riscul că Curtea de Conturi, la luarea deciziei, va expune o opinie în care rapoartele contabile vor fi apreciate ca veridice, tranzacțiile vor fi considerate ca legale și regulate, iar managementul financiar temeinic, pe cînd o astfel de situație real nu există.

Riscul de audit este probabilitatea existenței unor informații, a unor erori materiale sau deficiențe în situațiile financiare ale entității auditate, pe care controlorul poate să nu le identifice.

Controlorul trebuie să calculeze riscul de audit cu un astfel de grad de asigurare, care să presupună că erorile materiale și deficiențele financiare existente în situațiile financiare ale entității nu vor depăși nivelul de asigurare stabilit prin politica de audit a Curții de Conturi.

Evaluarea riscului de audit, inclus la etapa de planificare, permite controlorilor să stabilească prioritățile în realizarea activității de audit. Se relevă că **controlorii trebuie să fie pregătiți permanent pentru a-și adapta programul de audit la situațiile cînd se stabilesc fapte semnificative, care nu se cunoșteau la momentul elaborării programului de audit.**

Riscul de audit include trei componente, reprezentate în tabelul ce urmează.



Riscul inerent evaluat de către controlor trebuie să se bazeze pe cunoașterea activității entității auditate și pe informațiile colectate din sistemul managementului acesteia, ținând cont de anumite circumstanțe, cum ar fi:

- natura, specificul activităților entității;
- experiența, onestitatea și cunoștințele conducerii/persoanelor cu funcții de răspundere, precum și modificările în componența ei pentru perioada auditată a entității; de exemplu, lipsa de experiență a conducerii poate influența calitatea rapoartelor financiare;
- factori care influențează ramura în care își desfășoară activitatea entitatea; de exemplu, starea economiei și condițiile concurenței identificate prin determinarea tendințelor și coeficienților financiari în tehnologie etc.;
- complexitatea cadrului legislativ, a tranzacțiilor sau a unor fapte care necesită o expertiză de specialitate;
- factori care influențează starea financiară a entității; de exemplu, lipsa finanțării la nivelul stabilit, complexitatea structurii instituționale;
- circumstanțe sub presiunea cărora conducerea poate fi predispusă la denaturarea rapoartelor financiare; de exemplu, existența întreprinderilor insolabile din ramură.

Se admit și alți factori la evaluarea riscului inerent.

Evaluarea **riscului legat de control** se realizează în două etape:

- evaluarea preliminară, care reprezintă procesul de apreciere a eficienței/eficacității sistemului contabil și de control intern al entității sub aspectul prevenirii sau descoperirii și corectării unor erori semnificative;
- evaluarea finală, care se realizează de controlor înainte de finalizarea auditului și care va confirma sau nu evaluarea riscului legat de control.

În evaluarea riscului legat de control, controlorul va ține cont de o serie de factori:

- efectuarea necorespunzătoare a controalelor datorită unor erori umane, ca rezultat al argumentărilor sau interpretărilor greșite, comiterii neglijenței/neatenției;
- mediul controlului, în special existența controlului managerial;
- proceduri ce țin de esență, pe care controlorul planifică să le efectueze.

Riscurile inerente și cele legate de control se află în interconexiune, fiind preferabilă evaluarea simultană a acestor două componente.

Dacă riscul inerent și cel legat de control sînt ridicate, riscul de nedepistare acceptabil trebuie să fie scăzut, pentru a reduce riscul de audit. Dacă riscurile inerente și cel legat de control sînt scăzute, controlorul poate accepta un risc de nedepistare mai ridicat, dar concomitent să reducă riscul de audit pînă la un nivel scăzut acceptabil.

Riscul de nedepistare se află în dependență reciprocă de procedurile ce țin de esență. Evaluarea riscului legat de control împreună cu evaluarea riscului inerent influențează caracterul, acțiunile și volumul procedurilor ce țin de esență, care se efectuează în scopul reducerii riscului de nedepistare și,

ca urmare, a riscului de audit pînă la nivelul scăzut acceptabil.

Pentru a reduce riscul de nedepistare (riscul de audit), controlorul va ține cont de următorii factori:

- momentul de exercitare a procedurilor ce țin de esență; de exemplu, la sfîrșitul perioadei auditate și nu la o dată (perioadă) intermediară;
- volumul procedurilor ce țin de esență; de exemplu, aplicarea unui eșantion mai mare;
- caracterul procedurilor ce țin de esență; de exemplu, aplicarea testelor orientate spre obținerea probelor din exteriorul entității, și nu din interiorul acesteia.

Un anumit risc de nedepistare va exista întotdeauna, chiar dacă controlorul va efectua un audit integral.

Cu cît riscurile inerent și cel legat de control sînt mai ridicate, cu atît mai multe dovezi de audit trebuie să obțină controlorul la efectuarea procedurilor ce țin de esență, pentru a reduce riscul de audit.

1.3. Evaluarea sistemului de control intern

Scopul acestui standard constă în stabilirea instrucțiunilor în legătură cu evaluarea sistemului de control intern în cadrul efectuării unui audit.

Instrucțiuni și explicații

Sistemul de control intern presupune totalitatea politicilor și procedurilor aprobate de conducerea entității în vederea asigurării unei desfășurări organizate și eficiente a activității economice, menite să asigure integritatea activelor, prevenirea și descoperirea cazurilor de fraudă și eroare, exactitatea și plenitudinea înregistrărilor contabile.

Sistemul de control intern include:

- mediul de control;
- riscul de control;
- procedurile de control.

Mediul de control se referă la acțiunile conducerii entităților auditate privind funcționarea sistemului de control intern și reflectă următorii factori:

- modul de organizare a sistemului de management;
- modul de conducere;
- structura entității, organigrama, delegările de competență și responsabilitățile;
- sistemul de controale dispuse de management.

Riscul de control reprezintă riscul unei declarații eronate ce ar putea apărea în soldul unui cont sau în cadrul unor tranzacții, neputînd fi prevăzută sau descoperită în timp util de către sistemul contabil și cel de control intern.

În cadrul auditului, inițial, se presupune realizarea evaluării riscului de control la etapa planificării, urmînd confirmarea acestei operațiuni prin teste de control la etapa executării auditului.

Procedurile de control se prezintă ca reguli stabilite de managerul entității pentru completarea modului de control în vederea asigurării realizării obiectivelor specifice entității și includ:

- certificarea trimestrială și anuală, însoțită de raportul de audit, a situației financiare a entității auditate;
- examinarea legalității, regularității și conformității operațiunilor; identificarea erorilor, risipei, gestiunii defectuoase și a fraudelor și, în baza lor, propunerea măsurilor și soluțiilor pentru recuperarea pagubelor;
- identificarea defectelor în sistemul de management și de control, precum și a riscurilor asociate acestora.

Examinarea și evaluarea sistemului de control intern trebuie realizate în funcție de timpul planificat pentru audit.

În cazul unui audit financiar, examinarea și evaluarea controlului intern se referă, în primul rînd, la sistemul de control intern care vizează: protejarea activelor și resurselor entității, verificarea sistemelor de contabilitate și control intern, inspectarea informațiilor financiare și operaționale, examinarea

respectării legislației și a altor reglementări, conformitatea cu politicile și directivele managementului.

În cazul auditului performanței, examinarea și evaluarea sistemului de control intern vizează acele controale care vor susține îmbunătățirea activității entității într-un mod economic, eficient și eficace.

Controlorul trebuie să determine nivelul de încredere în sistemul de control intern al entității auditate, să analizeze modul în care se realizează informarea, raportarea și monitorizarea funcționării sistemului de control intern.

Avînd în vedere că un mediu de control strict nu este suficient ca să fie asigurată funcționarea sistemului de control intern, pentru controlor la etapa planificării se relevă următoarele aspecte:

- efectuarea unei evaluări preliminare a sistemului de control intern, pentru a stabili dacă acesta este relevant și contribuie la realizarea obiectivelor auditului;
- determinarea faptului care dintre elementele sistemului controlului intern poate fi caracterizat ca element-cheie și dacă acesta a funcționat corespunzător pe întreaga perioadă auditată;
- verificarea faptului dacă managementul entității a stabilit proceduri de control corespunzătoare și dacă acestea sînt relevante pentru realizarea obiectivelor de control propuse.

1.4. Auditarea într-un mediu informatizat

Scopul acestui standard este de a oferi instrucțiuni privind procedurile ce trebuie aplicate pentru un audit desfășurat într-un mediu informatizat.

Instrucțiuni și explicații

Pentru obiectivele acestui standard un mediu informatizat există în situația cînd informațiile financiare importante pentru audit sînt prelucrate prin sistemul de computere de orice tip, indiferent dacă acestea sînt operate nemijlocit de entitate sau de o terță parte.

În situația în care operațiunile financiare sînt prelucrate în sistem computerizat, controlorul trebuie:

- să evalueze funcționarea acestor sisteme, stabilind dacă este asigurată integritatea, credibilitatea și dacă ele sînt adecvate nivelului de complexitate al activității entității auditate;
- să ia în considerație efectele produse de mediul informatizat asupra auditului;
- să dețină cunoștințe profesionale în domeniul tehnologiilor informaționale pentru a putea planifica, supraveghea și revizui activitatea de audit;
- să obțină la etapa planificării o cunoaștere a importanței și complexității activităților și tehnologiilor informaționale, dacă acestea pot influența evaluarea riscului inerent și celui de control.

1.5. Eșantionarea și alte proceduri de testare selectivă

Scopul acestui standard constă în oferirea instrucțiunilor privind utilizarea procedurilor de selectare a elementelor pentru testare în vederea obținerii probelor de audit, cum ar fi eșantionarea.

Instrucțiuni și explicații

Eșantionarea în audit presupune aplicarea procedurilor de audit asupra colectivității generale (elemente cuprinse într-o categorie anumită de operațiuni economice), astfel ca controlorul, în urma evaluării probelor de audit obținute prin testarea acestor elemente, să formuleze concluzii pentru întreaga colectivitate generală.

La planificarea procedurilor de audit, controlorul, în vederea obținerii unor probe suficiente de realizare a obiectivelor de audit, trebuie să stabilească modalități rezonabile pentru selectarea elementelor ce vor fi testate.

La aplicarea procedurilor de audit asupra fiecărui element al eșantionului, controlorul:

- va analiza natura și cauza oricărei erori descoperite în eșantion și efectul posibil asupra obiectivului auditului;

- va determina, prin metoda aproximativă, erorile și neregularitățile descoperite în cadrul eșantionului, evaluând efectul erorii aproximative asupra obiectivelor auditului;
- va analiza dacă evaluările preliminare ale caracteristicilor relevante (risc inerent, risc de control, risc de eșantionare) se confirmă sau necesită a fi revizuite.

Riscul legat de eșantionaj și riscul nelegat de eșantionaj pot influența componentele riscului de audit. De exemplu, există riscul că la efectuarea testării controlului intern, controlorul nu va descoperi erori în eșantion și va concluziona că riscul legat de control este scăzut, pe când în realitate rata erorii în cadrul colectivității generale este destul de înaltă (riscul legat de eșantionaj). Se poate crea și situația inversă, când în eșantion pot exista erori, pe care controlorul poate să nu le recunoască (riscul nelegat de eșantionaj).

Prezentul standard necesită a fi aplicat la auditul financiar și auditul performanței.

Eșantionarea în audit poate fi aplicată atât cu scopul de a selecta entitatea, tema, domeniul, cât și pentru a selecta un eșantion din totalitatea operațiilor și documentelor ce se supun auditului.

Un eșantion poate fi selectat prin metode statistice sau nestatistice; prin utilizarea programelor computerizate sau tabelelor cu numere întâmplătoare; selectării sistematice și nesistematice.

Decizia de a utiliza una din aceste metode este luată de controlor conform aprecierii sale profesionale în circumstanțe concrete. De exemplu, în cazul testării controlului intern, analiza caracterului și cauzelor erorilor va fi mult mai importantă decât analiza statistică a existenței sau lipsei erorilor. În acest caz, eșantionul nestatistic poate fi cel mai potrivit.

1.6. Planul general de audit și programul de audit

Scopul acestui standard este de a oferi instrucțiuni ce se referă la elaborarea documentară a Planului general de audit și programului de audit.

Instrucțiuni și explicații

Planul general de audit, elaborat și perfectat documentar de controlor, va descrie sfera de cuprindere și desfășurare a auditului, metodele de aplicare, fiind un document suficient de detaliat ce va servi ca bază controlorului la pregătirea și realizarea programelor pentru un audit potențial.

La elaborarea și documentarea Planului general de audit, în scopul asigurării eficacității și eficienței auditului, precum și coordonării procedurilor de audit cu regimul de lucru al personalului entității, se admite discutarea elementelor planului și anumitor proceduri de audit cu conducerea entității. Totodată, **atât Planul general de audit, cât și programele de audit rămân în responsabilitatea controlorului.**

La documentarea Planului general de audit, controlorul trebuie să ia în considerație următoarele aspecte:

- condițiile economice în general și în particular ale domeniului de activitate a entității auditate, punând accentul pe particularitățile, politicile și procedurile aplicate de entitate la realizarea obiectivelor;
- înțelegerea sistemului contabil și de control intern pentru a putea evalua eficiența și eficacitatea funcționării acestora;
- riscul de audit, care se poate concretiza în: evaluarea preliminară a riscurilor inerente și de control, stabilirea domeniilor semnificative ale auditului și identificarea problemelor prioritare; identificarea tranzacțiilor complexe, inclusiv a situațiilor financiare care implică estimări contabile;
- coordonarea, îndrumările, revizuirea misiunii de audit de către șeful echipei, șeful Direcției și/sau al Departamentului;
- alte elemente cu privire la respectarea continuității activității de audit, termenele angajamentului de efectuare a auditului; termenul de prezentare a raportului de audit.

În Planul general de audit controlorul va include:

- scopul, obiectivele auditului și modul în care acestea vor fi realizate;
- întrebările primordiale de bază la care va da răspuns auditul;

- natura probelor de audit necesare de a fi obținute și metodele prin care se vor obține, precum și bazele pentru evaluarea lor;

- evaluarea nivelului de risc;

- **sumarul rezultatelor procedurilor analitice realizate (studiului analitic).**

Forma și conținutul Planului general de audit pot varia în dependență de complexitatea domeniului auditat, structura instituțională și volumul activității entității auditate, de complexitatea auditului, de metodologia și procedurile tehnice aplicate în audit.

În auditul performanței, Planul general de audit se perfectează pornind de la Raportul asupra studiului preliminar, aprobat de Președintele Curții de Conturi, procedură aplicabilă și în auditul financiar pentru un domeniu complex și vast.

În baza Planului general de audit, controlorii vor elabora și documenta programe de audit, prin care se stabilesc natura și durata procedurilor de audit.

Programul de audit constă dintr-un set de instrucțiuni privind executarea adecvată a lucrărilor de audit.

La documentarea programului de audit, controlorul va lua în considerație următoarele aspecte:

- evaluările riscului inerent și de control;

- rezultatele testelor de control și ale procedurilor ce țin de coordonările cu entitatea;

- posibilitatea/oportunitatea antrenării specialiștilor (experților) din domeniu.

În programul de audit controlorul va include timpul necesar efectuării auditului; obiectivele auditului; va concretiza în parte termenele de exercitare a lucrărilor pentru fiecare domeniu sau proceduri de audit separate, alte elemente necesare exercitării adecvate a auditului.

Programele de audit constituie documentul de comunicare cu echipa de audit pentru șeful echipei, șeful Direcției, Departamentului și/sau pentru membrul Curții de Conturi, care conduc și monitorizează auditul.

Planul general de audit și programele de audit trebuie să fie revizuite în procesul desfășurării auditului ori de câte ori este necesar. Motivele modificărilor importante urmează a fi documentate de controlori.

Planul general de audit și programele de audit, elaborate și documentate de controlori, se supun aprobării de șefii Direcției și Departamentului care efectuează auditul (în cadrul structurii teritoriale – de șeful Oficiului), cu coordonarea ulterioară a membrului Curții care patronează Departamentul respectiv.

- **Standardele de audit se aprobă de Curtea de Conturi și se publică într-o broșură specială.**
- **Prezentele standarde de audit sînt de uz intern, urmînd a fi completate, modificate în dependență de cerințele apărute după un an de aplicare în practică a acestora.**

GLOSAR DE TERMENI

- **Auditul performanței** – examinare sau evaluare independentă și obiectivă a măsurii în care un program sau o activitate a unui domeniu, unei entități funcționează eficient și eficace în condițiile respectării economicității.

- **Audit financiar** – examinarea faptului dacă situațiile financiare sînt complete și precise și dacă operațiunile sînt legale și regulamentare.

- **Audit al rapoartelor financiare** – examinare independentă a rapoartelor financiare ale entității în scopul exprimării opiniei controlorului, privind faptul dacă rapoartele financiare sînt pregătite în toate aspectele semnificative, în conformitate cu cerințele stabilite față de aceste rapoarte.

- **Colectivitate (totalitate) generală** – set/grup total de date, din care se alcătuieste eșantionul și asupra căruia controlorul va formula concluzii.

- **Control intern** – control stabilit de conducerea entității pentru a oferi o asigurare rezonabilă

privind eficiența și eficacitatea operațiunilor, soliditatea informațiilor financiare și conformitatea cu cadrul legal.

- **Controale-cheie** – o serie de controale care au ca scop reducerea riscurilor de audit.
- **Eșantionaj de audit** – aplicarea procedurilor de audit asupra a mai puțin de 100% de elemente ale soldului contului sau grupului de tranzacții, astfel ca toate elementele eșantionului să fie selectate.
- **Materialitate** – exprimă nivelul maxim admisibil de eroare acceptat, pentru a putea decide dacă conturile sînt corecte sau incorecte.
- **Program de audit** – document de lucru al controlorului ce stabilește caracterul, extensiunea, durata și volumul procedurilor de audit planificate, necesare implementării întregului Plan general de audit.
- **Proceduri ce țin de esență** – teste efectuate în scopul obținerii probelor de audit pentru identificarea denaturărilor semnificative în rapoartele financiare.
- **Risc de audit** – riscul că controlorul va exprima o opinie necorespunzătoare în cazul în care situația financiară a entității este material eronată.
- **Risc inerent** – predispoziție a soldului unui cont sau unui grup de tranzacții către denaturări.
- **Risc legat de control** – riscul că o denaturare a soldului unui cont sau a unui grup de tranzacții, care poate fi semnificativă în mod separat sau cumulată cu denaturările altor solduri sau grupuri de tranzacții, să nu fie prevenită sau descoperită și corectată la timp de sistemele contabil și de control intern.
- **Risc de nedescoperire** – riscul că procedurile de audit ce țin de esență să nu poată descoperi o denaturare a soldului unui cont sau a unui grup de tranzacții, care poate fi semnificativă în mod separat sau cumulată cu denaturările altor solduri sau grupuri de tranzacții.
- **Risc legat de eșantionaj** – probabilitatea faptului că concluzia controlorului bazată pe eșantion poate să difere de concluzia care ar putea fi formulată, dacă întreaga colectivitate generală ar fi supusă aceleiași proceduri de audit.
- **Risc nelegat de eșantionaj** – riscul ce apare în rezultatul influenței factorilor care determină controlorul să formuleze o concluzie greșită din orice motive care nu au nimic comun cu volumul eșantionului.
- **Standarde de audit** – document ce asigură minimul de îndrumare controlorului în vederea determinării etapelor și procedurilor de audit care să permită atingerea obiectivului vizat.
- **Testare a controlului intern** – proces de efectuare a testelor în scopul obținerii dovezilor de audit privind caracterul rezonabil al structurii și eficienței funcționării sistemului contabil și de control intern.

Aprobate
prin Hotărîrea Curții de Conturi
nr.70 din 16 octombrie 2006

II. STANDARDE DE AUDIT APLICABILE LA ETAPA PROCEDURILOR DE AUDIT

2.1. Probe de audit

Scopul acestui standard este de a oferi instrucțiuni privind caracteristicile probelor de audit care trebuie obținute în vederea realizării obiectivelor auditului, precum și procedurile ce urmează a fi aplicate pentru obținerea probelor de audit.

Instrucțiuni și explicații

Probele de audit se obțin și se utilizează de controlori pentru susținerea constatărilor, concluziilor și recomandărilor atât în auditul financiar, cît și în cel al performanței.

Constatările, concluziile și recomandările auditului financiar trebuie să se bazeze pe probe de audit competente, justificate și veridice, pe care le va obține controlorul.

Proba de audit **competentă** reprezintă informația și datele care pot fi credibile.

Proba de audit **justificată** este informația care susține documentar constatările auditului.

Proba de audit **veridică** reprezintă informația care este conformă situației reale.

Probele pe care controlorul le obține în cadrul auditului financiar trebuie să satisfacă următoarele obiective:

- a) **existența**: un activ sau o obligație există la un moment dat;
- b) **drepturi și obligații**: un activ sau o obligație aparține entității la o anumită dată;
- c) **aparitiie**: o tranzacție sau un eveniment a avut loc într-o anumită perioadă și aparține entității;
- d) **exhaustivitate**: nu există active, obligații, tranzacții sau evenimente neînregistrate ori elemente neprezentate;
- e) **valoare**: un activ sau o obligație este înregistrată la o valoare contabilă corespunzătoare;
- f) **comensurare**: o tranzacție sau un eveniment este înregistrat la valoarea corespunzătoare;
- g) **prezentare**: un element este prezentat, clasificat și descris conform cadrului de raportare aplicabil (de exemplu, legislația în domeniu și standardele contabile aplicabile).

Dacă în cazul auditului financiar examinările realizate de către controlori relevă faptul că operațiunile financiare sînt corecte sau incorecte, legale sau ilegale etc., în cazul auditului performanței criteriile utilizate pentru constatările și concluziile privind economicitatea, eficiența și eficacitatea se vor baza pe probe **competente, relevante și rezonabile**.

Probele de audit sînt **competente**, cînd din punct de vedere cantitativ sînt suficiente, iar din punct de vedere calitativ sînt adecvate și, respectiv, imparțiale, astfel încît să prezinte încredere și siguranță.

Probele de audit sînt **relevante**, dacă au la bază date și informații care au legătură cu obiectivele și criteriile auditului.

Probele de audit sînt **rezonabile**, dacă obținerea datelor și informațiilor s-a realizat într-un mod eficient și cu costuri reduse.

Credibilitatea probelor de audit este influențată de sursa lor, care poate fi internă sau externă, de natura lor, care poate fi vizuală, documentară sau verbală, precum și de circumstanțele în care sînt obținute. Deși credibilitatea probelor de audit depinde de circumstanțele concrete în care ele au fost obținute, la evaluarea credibilității acestora este necesar să fie luate în vedere următoarele generalizări:

- **probele de audit externe (informația obținută de la persoana terță) sînt mai credibile decît probele de audit interne;**

- **probele de audit interne sînt mai credibile în cazul cînd sistemele contabil și de control intern funcționează eficient;**

- **probele de audit cu caracter documentar sînt mai credibile decît cele cu caracter verbal;**

- **probele de audit obținute de controlor sînt mai credibile decît cele obținute în mod indirect;**

- **documentele originale sînt mai de încredere decît documentele fotocopyate; în cazul în care documentele originale sînt fotocopyate de controlor, acesta trebuie să noteze sursa și data efectuării fotocopiei;**

- **probele de audit sînt mai convingătoare, dacă probele de tip diferit sau probele obținute din diferite surse nu se contrazic;**

- **dacă probele de audit obținute dintr-o sursă nu corespund cu probele obținute din altă sursă, controlorul trebuie să efectueze proceduri suplimentare în vederea înlăturării necorespunderii;**

- **dacă apar dubii considerabile în aspectul calitativ, semnificativ al rapoartelor financiare, controlorul va obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a înlătura aceste dubii; dacă nu se pot obține astfel de probe, controlorul își va exprima opinia cu mențiunile respective sau va refuza să-și expună opinia.**

Probele de audit reprezintă informații obținute de către controlor din documentele primare și înregistrările contabile ce stau la baza situațiilor financiare prezentate de entitatea auditată sau din alte surse prin aplicarea **testelor de control** și **procedurilor de fond**.

Testele de control reprezintă teste aplicate de controlor în vederea obținerii probelor de audit privind modul efectiv de funcționare a sistemului contabil și a celui de control intern al entității auditate.

Procedurile de fond reprezintă teste aplicate de controlor în vederea descoperirii erorilor

semnificative din situațiile financiare ale entității auditate. Din cadrul procedurilor de fond fac parte **procedurile analitice și testele de fond**.

Constatările, concluziile și recomandările se vor baza pe probe de audit pe care controlorii le obțin în urma aplicării **tehnicilor și procedurilor de audit**.

Șeful Departamentului, al Direcției și membrul Curții de Conturi, care conduc auditul, se vor asigura că tehnicile utilizate de controlori sînt suficiente și potrivite pentru a stabili toate erorile și neregularitățile esențiale din punct de vedere cantitativ, iar în cazul auditului performanței – și aspectele de ordin calitativ.

Alegerea celor mai adecvate tehnici de obținere a probelor de audit și de analiză a lor se va realiza ținîndu-se cont de profesionalismul, logica și competența controlorului, acestea determinînd necesitatea de a aprofunda sau nu anumite aspecte ale auditului, timpul acordat examinărilor, precum și costul obținerii probelor.

Din cadrul **procedurilor de audit** se vor identifica următoarele etape:

• **examinare** – cercetarea înregistrărilor, documentelor sau activelor materiale. Există trei categorii principale de probe de audit documentare, cu diferite grade de credibilitate pentru controlor:

- a) probe de audit documentare, create și prezentate de terți;
- b) probe de audit documentare, create și prezentate de entitatea auditată;
- c) probe de audit documentare, create de terți și prezentate de entitate;

• **observare** – studierea și asistarea la procedurile sau procesele care nu necesită documentare sau sînt desfășurate de alte persoane, cum ar fi participarea la inventarierea efectuată de personalul entității auditate;

• **investigația și confirmarea** – obținerea de informații din surse competente din cadrul entității (conducerea, angajații) sau din afara entității, cum ar fi băncile, furnizorii etc. Investigațiile vor varia de la oficiale, în formă scrisă, adresate terțelor în modul stabilit, pînă la neoficiale, verbale, adresate personalului/conducerii entității. Scopul acestor adresări constă în faptul că răspunsurile la solicitări vor oferi controlorului informații de care el nu dispunea sau îl vor asigura cu dovezi de audit confirmative. Confirmarea este răspunsul la o solicitare în scopul adevăririi informațiilor contabile;

• **recalculare** – verificarea exactității înregistrărilor contabile în documentele primare și în registrele contabile sau la efectuarea calculelor independente.

Metodele și tehnicile de colectare a probelor de audit în auditul performanței sînt specifice, avînd scopul de a releva fapte (constatări), a identifica relațiile cauză-efect, a testa argumentele și a recomanda soluții de remediere.

Cele mai practicate metode și tehnici de colectare a probelor în auditul performanței se prezintă a fi: examinarea documentelor, analiza unor rapoarte, organizarea grupurilor de dezbateri, chestionare, interviuri, observarea directă.

În auditul performanței probele de audit (date, informații) sînt utilizate în special pentru a stabili dacă managerul și personalul entității auditate au acționat în conformitate cu principiile operaționale stabilite prin politicile și standardele adoptate și au folosit resursele cu economie, eficient și eficace.

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

- a) **probe de audit fizice** – obținute prin observarea directă a evenimentelor/fenomenelor și a activităților/acțiunilor persoanelor sub formă de fotografii, diagrame, hărți grafice, alte prezentări;
- b) **probe de audit verbale** – obținute sub formă de răspunsuri la interviuri, sondaje etc.;
- c) **probe de audit documentare** – obținute exclusiv în baza documentelor în formă scrisă sau în format electronic;
- d) **probe de audit analitice** – obținute în baza verificării, analizei și interpretării datelor rezultate din acțiunile ce se atribuie la implementarea unui program sau la derularea unei activități de către entitatea auditată.

Probele în auditul performanței se vor obține:

- a) *prin efectuarea unor vizite la sediul entității* auditate cu scopul de a examina documente și a intervieva persoane oficiale;
- b) *prin transmiterea/remiterea demersurilor sau adresarea unor chestionare* care includ întrebări

referitoare la tema auditată;

c) prin extragerea și examinarea unui eșantion reprezentativ dintr-o anumită colectivitate generală.

În auditul performanței probele de audit se analizează și se interpretează aplicând următoarele metode:

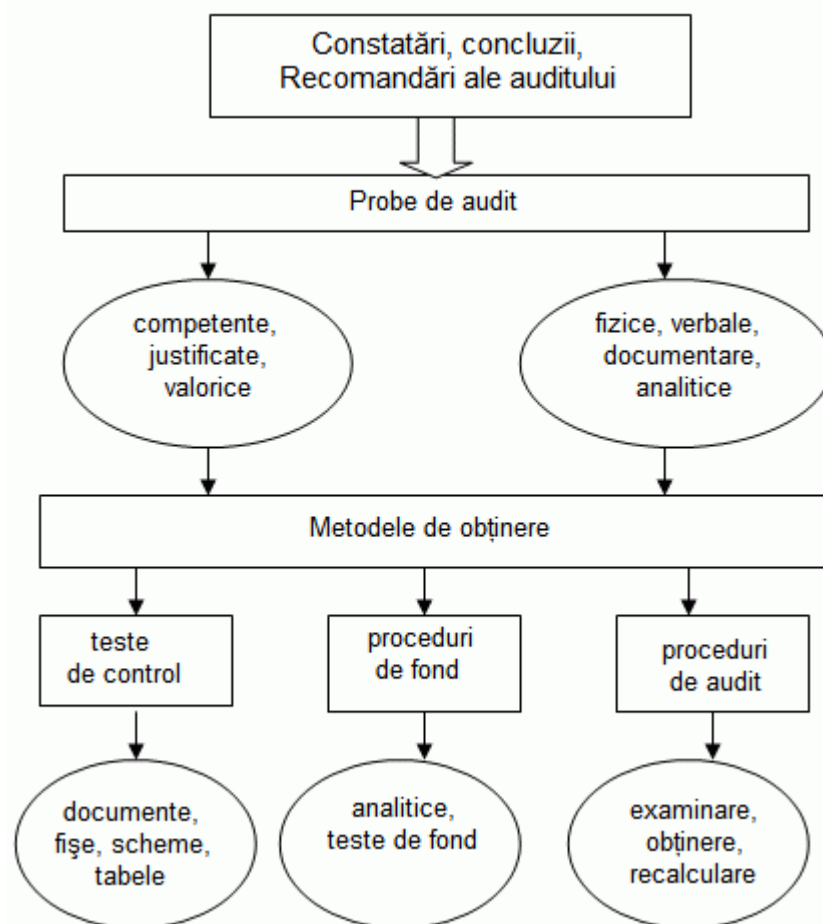
- completarea unor tabele și proiectarea unor grafice pentru a sintetiza datele și informațiile de ordin cantitativ;
- calcularea indicatorilor de performanță (costul pe unitate de produs, venitul realizat pe o persoană);
- expunerea prin diagrame, cu descrierea și analiza ulterioară;
- completarea tabelului, aplicând comparația între criterii și condiții;
- analiza unui eșantion de cazuri pentru a evidenția exemple pozitive și negative.

Controlorii trebuie să cunoască suficient de bine tehnicile specifice de obținere a probelor de audit: inspecția, observarea, investigarea, confirmarea și calculul.

- **Inspecția** constă în examinarea înregistrărilor și documentelor.
- **Observația** constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri efectuate de alte persoane.
- **Investigația** constă în obținerea de informații de la persoanele (care le posedă) din interiorul sau exteriorul entității auditate.
- **Confirmarea** constă în răspunsul dat la o investigație pentru a susține informațiile din înregistrările contabile.
- **Calculul** constă în verificarea exactității aritmetice a documentelor și a înregistrărilor contabile.

Schematic, probele de audit care stau la baza constatărilor, concluziilor și recomandărilor auditului și metodele de obținere a lor sînt prezentate mai jos.

Schemă



2.2. Proceduri analitice

Scopul prezentului standard este de a stabili instrucțiuni privind procedurile analitice, motivele și importanța utilizării lor în cadrul auditului.

Instrucțiuni și explicații

Controlorii vor utiliza procedurile analitice în cadrul etapelor de planificare, procedurilor de audit și de raportare a auditului.

Procedurile analitice reprezintă analizarea de către controlor a cifrelor, indicatorilor, elementelor de importanță semnificativă; investigarea abaterilor și schimbărilor în tehnicile activităților entităților care produc instabilitate în rezultatele activităților și valorile programate/prevăzute.

Controlorul aplică procedurile analitice pentru a se asigura că neconcordanțele sînt rezonabile, iar explicațiile prezentate justifică abaterile și schimbările apărute în situația financiar-economică a entității.

Procedurile analitice prevăd compararea informației financiare a entității pe perioada curentă cu:

- informația analitică comparabilă din perioadele precedente;
- indicatorii prognozați, cum ar fi bugetele;
- indicatorii medii pe ramură și indicatorii altor entități cu activități, capacități analogice. O astfel de comparare va fi aplicată de către controlor și în cadrul auditului unui document, program de stat ramural, departamental, al administrației publice locale etc.

Procedurile analitice includ și examinarea interconexiunilor:

- între indicatorii financiari (ori oricărei alte informații nefinanciare), care, conform presupunerii controlorului, trebuie să corespundă tendințelor din anii precedenți;
- dintre informația financiară și cea relevantă nefinanciară (de exemplu, corelația dintre cheltuielile privind remunerarea muncii angajaților și numărul de personal mediu scriptic al lor).

La aplicarea procedurilor sus-numite pot fi utilizate diverse metode: de la comparații simple la analize complexe, cu aplicarea metodelor statistice avansate. Alegerea de către controlor a procedurilor, metodelor și gradului de aplicare a lor depinde de pregătirea profesională a controlorului.

Procedurile analitice se aplică:

- a) în calitate de proceduri ce țin de esență, cînd utilizarea lor pentru reducerea riscului nedescoperirii unor aspecte calitative ale rapoartelor financiare poate fi mai eficientă decît testările;
- b) la verificarea generală a rapoartelor financiare în cadrul etapei finale a auditului.

Gradul de încredere a controlorului în rezultatul procedurilor analitice depinde de următorii factori:

- a) caracterul semnificativ al indicatorilor examinați; de exemplu, dacă soldurile conturilor stocurilor de mărfuri și materiale sînt semnificative, atunci la formarea concluziilor controlorul urmează să se bazeze nu numai pe proceduri analitice;
- b) alte proceduri de audit, orientate spre atingerea aceluiași obiective ale auditului;
- c) exactitatea cu care pot fi prognozate rezultatele procedurilor analitice;
- d) evaluarea riscului inerent și riscului legat de control.

Dacă la efectuarea procedurilor analitice se depistează abateri și/sau schimbări considerabile ce deviază de la indicatorii prognozați, controlorul trebuie să efectueze o investigație și să obțină explicații adecvate și probe confirmative.

Investigația abaterilor/schimbărilor include solicitarea conducerii, urmată de:

- analiza nivelului de realizare a obiectivelor, pentru a determina dacă obiectivele stabilite au fost atinse, precum și pentru identificarea acelor factori care au dus la realizarea mai rapidă sau mai scăzută a obiectivelor;
- analiza cost-beneficiu, scopul căreia este să evalueze dacă veniturile unei entități, program sau activități au prevalat costurile acestora și nu depășesc nivelul planificat;
- analiza cost-eficacitate, care se concentrează asupra identificării celor mai avantajoase mijloace de atingere a obiectivelor definite, în condițiile unui nivel maxim de cheltuieli alocate.

2.3. Documentația în activitatea de audit

Scopul acestui standard este de a oferi instrucțiuni în vederea necesității și importanței documentelor de lucru pregătite de controlor și pentru controlor sau obținute de acesta în cadrul auditului.

Instrucțiuni și explicații

Controlorul trebuie să conștientizeze faptul că prezentarea și conținutul documentelor de lucru reflectă gradul lui de competență, experiență și cunoaștere. Controlorul trebuie să pregătească documentele de lucru în așa mod, ca acestea să fie suficient de detaliate și complete pentru a asigura înțelegerea generală a lucrărilor executate de controlor.

Documentarea corespunzătoare privind activitatea de audit este necesară:

- pentru a confirma și sprijini opinia controlorului și rapoartele lui;
- în vederea ridicării eficienței și eficacității auditului;
- pentru a constitui o sursă temeinică de informații la perfectarea rapoartelor;
- pentru a servi drept probe de audit în conformitate cu standardele de audit;
- să faciliteze planificarea și exercitarea auditului;
- să contribuie la pregătirea profesională a auditelor;
- să verifice permanent dacă activitatea planificată a fost efectuată în modul corespunzător;
- să furnizeze probe de audit care să constituie materiale documentare pentru activitățile ulterioare.

Controlorul trebuie să documenteze probele de audit, stabilind domeniile de audit potrivit competențelor legale, aria de aplicabilitate a auditului, activitatea ce trebuie efectuată și concluziile auditului.

Conținutul, întocmirea și prezentarea documentelor de lucru trebuie să corespundă următoarelor cerințe:

- a) să fie complete și perfectate cu acuratețe pentru a prezenta o fundamentare corespunzătoare a constatărilor și recomandărilor;
- b) să fie clare, logice, fără să mai necesite explicații suplimentare;
- c) să fie citețe, fără ștersături și completări ulterioare.

Documentele de lucru, de regulă, includ:

- informații privind forma organizatorico-juridică și structura organizatorică a entității;
- extrase sau copii ale documentelor de constituire a entității, alte documente juridice, acorduri, contracte, procese-verbale etc.;
- informații (publicații, date statistice etc.) privind ramura/domeniul, mediul economic și juridic în care activează entitatea;
- informația privind procesul de planificare, indicatorii economici;
- probe privind studierea și aplicarea sistemelor contabil și de control intern (descriseri, chestionări, scheme de circuit al documentelor etc.);
- informația referitoare la evaluarea riscului inerent și riscului legat de control, precum și modificările ulterioare ale acestora;
- informația ce confirmă faptul examinării de către controlor a activității serviciului de audit intern și concluziile formulate;
- analiza operațiunilor economice și a soldurilor conturilor contabile;
- analiza indicatorilor și tendințelor semnificative ale activității entității (procedurile analitice);
- copii ale demersurilor către experți și alte persoane terțe;
- demersuri, note, alte declarații în scris, primite de la conducerea entității;
- concluzii ale controlorului privind aspectele importante ale auditului;
- copii ale rapoartelor financiare și Raportului controlorului.

Documentele de lucru trebuie să conțină referința la sursa informațiilor incluse în ele și un număr de identificare.

Documentele de lucru pot fi întocmite pe suport de hârtie, tehnic sau alt purtător de informație.

Documentele de lucru reprezintă proprietatea Curții de Conturi în cadrul exercitării auditului. Informația conținută în documentele de lucru este confidențială și nu poate fi supusă

divulgării de către controlor terțelor persoane. Ultimele, inclusiv organele fiscale și alte autorități, nu au dreptul să ceară controlorului documentele de lucru sau copiile acestora, cu excepția cazurilor prevăzute de legislație.

-
- **Standardele de audit se aprobă de Curtea de Conturi și se publică într-o broșură specială.**
 - **Prezentele standarde de audit sînt de uz intern, urmînd a fi completate, modificate în dependență de cerințele apărute după un an de aplicare în practică a acestora.**

GLOSAR DE TERMENI

- **Caracter semnificativ** – caracteristica calitativă a informației. Informația se consideră semnificativă, dacă omiterea sau denaturarea acesteia poate influența deciziile economice luate de utilizatori în baza rezultatelor financiare. Nivelul caracterului semnificativ depinde de mărimea indicatorului sau erorii, evaluată în circumstanțe concrete.

- **Credibilitatea probelor de audit** – siguranța în potențialul lor, care oferă posibilitatea de a fi utilizate.

- **Documente de lucru** – înregistrări ale controlorului despre planificarea, caracterul, timpul și volumul procedurilor de audit efectuate, rezultatele acestor proceduri, precum și concluziile expuse în baza probelor de audit obținute.

- **Informație comparativă** – informație dezvăluită în rapoartele financiare ce se referă la perioada/perioadele anterioare de gestiune și prezentată în scop comparativ, sub formă de date comparative; rapoarte financiare comparative; informație financiară de cercetare; informație sau rapoarte financiare intermediare.

- **Probe de audit** – date și informații ce susțin opiniile, concluziile și rapoartele de audit.

- **Proceduri analitice** – proceduri prin intermediul cărora controlorul utilizează date financiare sau nefinanciare pentru previziunea unei cifre din situațiile financiare.

- **Proceduri de audit** – căile prin intermediul cărora controlorul obține probele de audit.

- **Teste de fond** – teste efectuate de controlor asupra unor operațiuni individuale.