



**SIGMA**

**Support for Improvement in Governance and Management**  
A joint initiative of the OECD and the European Union, principally financed by the EU

**Organisation de Coopération et de Développement Economiques**  
**Organisation for Economic Co-operation and Development**  
**Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică**

**14 iunie 2005**

**Traducere din limba engleză**

**DIRECTORATUL GUVERNARE PUBLICĂ ȘI DEZVOLTARE TERITORIALĂ**

**SIGMA – O INIȚIATIVĂ A ORGANIZAȚIEI PENTRU COOPERARE ȘI  
DEZVOLTARE ECONOMICĂ ȘI A UNIUNII EUROPENE,  
FINANȚATĂ ÎN PRINCIPAL DE UNIUNEA EUROPEANĂ**

**OBIECTIVUL CALITĂȚII LA CELE MAI ÎNALTE STANDARDE ÎN  
ACTIVITATEA INSTITUȚIILOR SUPREME DE AUDIT**

**PUBLICAȚIE SIGMA nr. 34, 2004**

**Publicație realizată cu sprijinul SIGMA/OECD și NISPAcee**

*Ediția în limba română aparține Centrului de Pregătire pentru Administrație Publică din cadrul Școlii Naționale de Studii Politice și Administrative.*

*Coordonator: Prof. univ. dr. Lucica Matei*

Pentru informații suplimentare, vă rugăm să-l contactați pe domnul Nicolas John Treen, Consultant – Financial Control Management Programme in Sigma. Tel: +33 (0)1 45 24 83 56 - Fax : +33 (1) 45 24 13 00 – Email: nicolasjohn.treen@oecd.org

**JT00186347**

Document complet disponibil pe OLIS în formatul său original

OCDE nu este responsabilă pentru calitatea traducerii textului în limba română și concordanța acesteia cu textul original.

Traducerea și publicarea acestei cărți au beneficiat de sprijinul acordat de OCDE și NISPAcee.

Traducerea acestei publicații a fost posibilă cu sprijinul acordat de Local Government and Public Service Reform Initiative (afiliată la Open Society Institute).

Traducerea acestei publicații a fost efectuată de către Școala Națională de Studii Politice și Administrative – Centrul de Pregătire pentru Administrație Publică, România, în cadrul unui proiect finanțat de NISPAcee (The Network of Institutes and Schools of Public Administration in Central and Eastern Europe), Bratislava, Republica Slovacă.

Se aduc mulțumiri NISPAcee și SIGMA/OCDE pentru sprijinul acordat în realizarea acestei publicații.

Prezenta publicație este o traducere în limba română a publicației: „ACHIEVING HIGH QUALITY IN THE WORK OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS”, SIGMA Paper no. 34, Copyright © 2004 OECD.

Toate drepturile sunt rezervate OCDE.

Acest document a fost realizat cu asistența financiară a Uniunii Europene. Opiniile exprimate aici aparțin autorilor și nu reflectă în niciun fel opinia oficială a Uniunii Europene, ori pe cea a OCDE și a statelor sale membre, ori a țărilor beneficiare participante în cadrul Programului Sigma.

Copyright © 2007, Școala Națională de Studii Politice și Administrative – Centrul de Pregătire pentru Administrație Publică, pentru ediția în limba română.

## CUVÂNT ÎNAINTE

Această lucrare, axată pe identificarea răspunsului la întrebarea cum putem obține cea mai înaltă calitate în procesul de audit, este o continuare a unui raport de control al calității auditului și un set subsecvent de reguli pentru calitatea auditului, elaborate sub coordonarea Președinților Instituțiilor Supreme de Audit (ISA) din statele Europei Centrale și de Est, Cipru, Malta și Turcia și a Curții Europene de Audit. Având în vedere importanța subiectului, SIGMA a pregătit această lucrare pentru distribuția sa către public.

Publicarea acestui material confirmă credința SIGMA că informația pe care o cuprinde este de interes larg, depotrivă pentru cei implicați în misiunile guvernamentale de audit și cei ce utilizează rapoartele de audit ori produsele ISA. Asigurarea înaltei calități a acestor rapoarte este un factor vital în lanțul de responsabilitate și eficacitate a guvernării în sectorul public.

SIGMA recunoaște eforturile tuturor celor care au dezvoltat informația aflată la baza prezentei lucrări. Printre aceștia se numără și reprezentanți ai ISA din Albania, Bulgaria, Croația, Cipru, Republica Cehă, Estonia, Ungaria, Letonia, Lituania, Malta, Polonia, România, Slovacia, Slovenia și Turcia și cei ai ECA – „ISA participante” – responsabile pentru valorificarea studiilor și a liniilor directoare. Apreciem în mod deosebit munca realizată de Grupul de Experți în Calitatea Auditului pentru elaborarea liniilor directoare menționate mai sus. Grupul de Experți a fost format din Camera Supremă de Control din Polonia (*Najwy sza Izba Kontroli*), Oficiul Național de Audit din Malta (*Ufficcju Nazzjonali tal-Verifika*), Oficiul de Stat pentru Audit din Ungaria (*Allami Szamvevoszek*) și Curtea de Conturi din Franța (*Cours des Comptes*).

Contribuții importante au fost realizate și de reprezentanții ISA din alte state membre UE, care au oferit informații despre practicile privind calitatea în interiorul propriilor organizații. Mulțumiri speciale adresăm lui Harry Havens (fost membru al Oficiului Guvernamental de Contabilitate din S.U.A.) și Annes McGoogan, Pamela Barnes Edwards și Patricia Prinsen Geerlings din SIGMA, pentru munca excelentă depusă în realizarea acestei lucrări.

Pentru informații suplimentare, vă rugăm să-l contactați pe Nick Treen, Administrator Principal SIGMA, Audit Extern și Control Financiar, la adresa de mai jos.

Acest document alături de alte documente SIGMA sunt disponibile pe site-ul internet al SIGMA: [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org)

OCDE, 2 rue Andre Pascal, 75775 Paris Cedex 16

Email: [nicolasjohn.treen@oecd.org](mailto:nicolasjohn.treen@oecd.org) sau [SIGMA.contact@oecd.org](mailto:SIGMA.contact@oecd.org)

Acest document a fost realizat cu sprijinul financiar al Uniunii Europene. Opiniile exprimate nu reflectă opinia oficială a Uniunii Europene ori, în mod indirect, a OCDE, statelor sale membre ori a celor beneficiare, participante în Programul SIGMA.

## CUPRINS

CUVÂNT ÎNAINTE.....	3
REZUMAT .....	7
CAPITOLUL I – INTRODUCERE.....	11
Concepte fundamentale.....	11
Principii.....	12
Cerințe ce trebuie respectate .....	13
Tipuri de Instituții Supreme de Audit .....	17
Tipuri de Audituri .....	17
Definiții .....	18
Concluzii .....	19
Certificări .....	19
CAPITOLUL II – CONTROLUL CALITĂȚII.....	21
Introducere .....	21
Managementul calității în procesul de audit .....	21
Surse de criterii necesare pentru controlul calității.....	23
Calitatea în planificarea auditului .....	23
Calitatea pe parcursul executării auditului.....	31
Calitatea raportării rezultatelor auditului .....	34
Urmărirea rezultatelor auditului.....	39
CAPITOLUL III – ASIGURAREA CALITĂȚII POST-AUDIT .....	41
Generalități.....	41
Tipuri de analize post-audit ale calității „la rece” .....	42
Obiectivele verificărilor post-audit.....	42
Evaluările interne .....	43
Evaluările externe .....	43
Concluzii .....	44
CAPITOLUL 4 – MANAGEMENT INSTITUȚIONAL .....	45
Introducere .....	45
Structura organizațională .....	45
Managementul resurselor umane .....	47
Managementul riscului instituțional .....	50
Coordonarea relațiilor externe .....	51
Concluzii .....	52

Anexa A - Practici ale Curților de Audit .....	53
AUSTRIA .....	53
Controlul calității în faza de planificare a unui audit.....	53
Controlul de calitate în faza de execuție a auditului .....	53
Controlul calității în faza de raportare a misiunii de audit.....	54
Probleme practice în asigurarea procedurilor de control al calității și lecții învățate...	55
FRANȚA.....	55
Curtea de Conturi a Franței.....	55
Principii generale .....	55
Organizare.....	55
Controlul calității .....	56
GERMANIA.....	60
1. Analiza sarcinilor .....	62
2. Conceperea auditului .....	62
3. Evaluarea auditurilor.....	63
4. Abordarea și rezultatele .....	63
ANEXA B – PRACTICI ÎN BIROURILE DE AUDIT .....	65
DANEMARCA.....	65
FINLANDA .....	68
Controlul calității în faza de planificare a unui audit.....	68
Controlul calității în faza de executare a unui audit .....	69
Controlul calității în faza de raportare a unui audit .....	69
Aspecte practice în utilizarea procedurilor de control al calității și învățăminte.....	69
SUEDIA .....	69
Asigurarea calității în Biroul Național de Audit al Suediei (RRV) .....	69
MAREA BRITANIE .....	74
I. Controalele calității în procesul de audit financiar .....	74
II. Controalele calității în procesul de audit al performanței .....	76
C. Bune practici .....	78
STATELE UNITE .....	79

Asigurarea calității în Biroul General de Contabilitate al Statelor Unite (GAO) .....	79
<b>ANEXA C – PRACTICI ÎN ISA PARTICIPANTE.....</b>	<b>83</b>
Introducere și rezumat.....	83
Aspecte generale .....	83
Planificarea auditului .....	84
Executarea auditului.....	86
Raportarea auditului.....	87
Evaluarea internă post-audit a calității.....	89
Evaluarea externă.....	89
Concluzie .....	89
<b>ANEXA D – ÎNDRUMĂRI PRIVIND CALITATEA AUDITURILOR.....</b>	<b>90</b>
Considerații generale .....	90
Selectarea și stabilirea termenelor auditurilor.....	91
Planificarea auditurilor.....	91
Executarea auditurilor .....	92
Raportarea auditurilor .....	93
Acțiunile în urma auditului .....	93
Asigurarea calității – Evaluarea controalelor calității.....	93
Managementul instituțional .....	94
<b>ANEXA E – ÎNDRUMAREA, SUPERVIZAREA ȘI EVALUAREA .....</b>	<b>95</b>
Îndrumarea, supervizarea și evaluarea în curțile de conturi descentralizate.....	95
Îndrumarea, supervizarea și evaluarea în ISA ierarhice .....	96
<b>ANEXA F – LISTELE DE CONTROL PENTRU EVALUAREA CALITĂȚII.....</b>	<b>98</b>
Planificarea auditurilor.....	98
Executarea auditurilor .....	99
Raportarea auditurilor .....	100
Autoevaluarea și obținerea opiniilor entităților auditate.....	101
<b>ANEXA G – PROBLEME IMPLICATE ÎN EVALUĂRILE POST-AUDIT .....</b>	<b>103</b>
Oportunități și riscuri ale „evaluărilor la rece” .....	103
Ce pot examina evaluatorii post-audit cu privire la auditurile de reglementare .....	103
Ce pot examina evaluatorii post-audit cu privire la auditurile performanței .....	104
Cerințe pentru evaluatorii post-audit .....	104

## REZUMAT

Prezenta lucrare se concentrează în primul rând asupra modului în care se poate obține o calitate superioară în procesul de audit. Pe lângă descrierea tipurilor de proceduri necesare pentru obținerea calității, totuși, lucrarea dezbate principiile fundamentale și acele aspecte fundamentale de management instituțional care creează un mediu ce încurajează calitatea în activitatea unei ISA.

Calitatea auditului se obține printr-un proces de identificare și administrare a activităților necesare pentru atingerea obiectivelor legate de calitate ale unei ISA. Toate tipurile de ISA trebuie să înțeleagă beneficiile ce se pot obține odată ce calitatea auditului devine o prioritate. Îmbunătățirea calității auditului necesită o abordare sistematică valabilă pentru toți ISA. Eforturile fragmentare ale indivizilor și ale echipelor individuale de audit nu sunt suficiente și nu vor funcționa. În ceea ce privește calitatea auditului nu se pot obține remedii rapide. ISA trebuie să procedeze metodic, într-un mod organizat, pentru a rezolva pe rând fiecare problemă legată de calitate. Întrucât întotdeauna vor apărea noi probleme, acesta ar trebui să fie un proces continuu pentru ISA. Este de asemenea evident că majoritatea problemelor legate de calitatea auditului sunt în principal rezultatul unui management defectuos al procesului de audit sau al ISA însăși.

Asigurarea calității superioare într-o organizație de audit implică o succesiune de măsuri detaliate care trebuie luate într-un interval de timp. În realitate acesta este un proces nesfârșit de îmbunătățire continuă. Prima cerință este de a se defini standardele calității și apoi de a se introduce procedurile de control al calității ce vor asigura respectarea acestor standarde. Aceste proceduri nu trebuie să suprimă inițiativa și judecata corectă a auditorului atunci când acesta trebuie să se adapteze la anumite situații. Însă, dacă auditorul consideră că este necesar să se îndepărteze de tehnicile uzuale de audit, lui îi revine sarcina de a demonstra necesitatea de a face acest lucru și de a arăta că abordarea pe care a ales-o poate satisface obiectivele auditului.

Următoarea etapă în evoluția managementului calității unei ISA implică asigurarea în ceea ce privește eficacitatea procedurilor de control al calității, precum și identificarea modalităților de creștere a eficacității și/sau eficienței acestor proceduri. Cea mai bună tehnică pentru a realiza acest lucru este utilizarea diferitelor tipuri de evaluări post-audit ale calității și utilizarea de concepte similare de evaluare pentru problemele instituționale.

Atingerea adevăratei excelențe necesită și mai mult, și anume crearea unei culturi instituționale în care calitatea reprezintă o valoare fundamentală care se reflectă în competențele manageriale ale conducerii și în relațiile cu alte instituții.

**Capitolul 1** stabilește conceptele, principiile și cerințele fundamentale care trebuie să stea la baza unei abordări eficace privind asigurarea calității activității de audit și rapoartelor unei ISA. Acesta cuprinde aspecte precum:

- un Cod de etică profesională;
- adoptarea unor Standarde Internaționale de Audit și aderarea la astfel de standarde

- resursele adecvate și structura organizațională;
- manuale și îndrumare;
- personal capabil;
- politici de management al calității și îndrumare;
- învățarea și perfecționarea continuă.

**Capitolul 2** pornește de la experiența internațională pentru a stabili un număr de „practici corecte” implicate în procesul de audit. Pentru a avea calitate superioară în procesul de audit, o ISA ar trebui:

- să asigure o conducere, o supervizare și o evaluare eficace pe parcursul tuturor fazelor procesului de audit;
- să specifice clar rolurile și responsabilitățile fiecăruia dintre participanții la fiecare fază;
- să identifice și să documenteze criteriile controlului calității aplicabile fiecărei faze și izvoarele acestor criterii; și
- să stabilească clar procedurile de control al calității care trebuie urmate în fiecare fază și să documenteze atât implementarea acelor proceduri, cât și rezultatele.

**Capitolul 3** tratează modurile de asigurare a eficacității procedurilor de control al calității pe care le aplică o ISA. Experiența a demonstrat că mijlocul cel mai eficace prin care se poate realiza acest lucru este evaluarea post-audit a calității.

Scopul unor astfel de evaluări nu este de a critica un anumit audit supus evaluării, ci de a se asigura dacă procedurile de control al calității stabilite de o ISA sunt sau nu utilizate consecvent și corect și dacă sunt sau nu eficace, și de a identifica modurile în care pot fi îmbunătățite controalele.

O formă a unei astfel de evaluări se realizează la nivel intern, de către auditori experimentați din cadrul ISA, care sunt independenți de auditul supus evaluării. Aceste evaluări ar trebui efectuate anual pe un eșantion de audituri selecționat.

Cea de a doua formă este evaluarea externă, realizată de experți din cadrul unor organizații profesionale relevante sau din ISA din alte țări. Evaluările externe ar trebui efectuate la intervale de câțiva ani.

**Capitolul 4** descrie modurile în care managementul global al unei ISA poate contribui la calitatea și eficacitatea activității sale. Sistemele și procedurile de control și asigurare a calității sunt esențiale pentru asigurarea respectării unui standard minim de calitate de către rapoartele de audit și alte produse ale unei ISA. În realitate însă o ISA ar trebui să caute să depășească aceste standarde minime. Aceasta necesită ca managerii ISA să fie pregătiți nu numai în ceea ce privește tehnicile de auditare, ci și în ceea ce privește tehnicile de management. Acestea sunt abilități pe care unii manageri le dobândesc prin experiență, dar ele pot de asemenea să fie – și adesea și sunt – învățate și sporite printr-o pregătire eficace. Ele variază de la abilitatea de a conduce și de a inspira în fiecare zi personalul profesional și auxiliar, până la abilități variate de întocmire a unui buget și planificare strategică. ISA cele mai de succes investesc timp și resurse considerabile pentru a asigura perfecționarea continuă a managerilor de la toate nivelurile organizației.



Pentru a atinge scopul obținerii calității, o ISA ar trebui:

- să dezvolte o structură managerială care să asigure utilizarea eficace și eficientă a resurselor ISA;
- să își gestioneze resursele umane în mod eficace, pentru a maximiza productivitatea personalului, inclusiv următoarele elemente:
  - să caute excelența în procesul de recrutare, recrutând în același timp cu scopul de a anticipa viitoarele nevoi ale ISA;
  - să dezvolte și să furnizeze o pregătire eficace de patru tipuri:
    - ❖ pregătire introductivă, pentru a ajuta personalul nou să se adapteze organizației;
    - ❖ pregătire tehnică, pentru a spori abilitățile membrilor personalului;
    - ❖ pregătirea managerială, pentru a pregăti membri personalului pentru responsabilități mai mari; și
    - ❖ continuarea educației, pentru a asigura menținerea și sporirea abilităților profesionale și cunoștințelor personalului.
  - să încurajeze dezvoltarea personalului prin:
    - ❖ sisteme formale de recunoaștere a performanței pentru identificarea punctelor forte și punctelor slabe;
    - ❖ planuri individuale de dezvoltare pentru a insista asupra punctelor forte și a depăși slăbiciunile; și
    - ❖ standarde minime de dezvoltare profesională ca o condiție pentru promovare.
  - să recunoască nevoia de abilități specifice în efectuarea anumitor audituri și să asigure specialiștii necesari, fie în cadrul ISA fie din surse externe.
- să evalueze riscurile cu care ISA se confruntă în activitatea sa de audit și să gestioneze aceste riscuri în mod eficace, de exemplu prin repartizarea unor auditori mai experimentați pentru audituri care implică riscuri mai mari decât cele obișnuite și prin intensificarea supervizării și evaluării acelor audituri;
- să gestioneze în mod eficace relațiile externe care sunt vitale pentru eficacitatea globală a ISA în sporirea răspunderii, economiei, eficienței și eficacității entităților guvernamentale. De o deosebită importanță, pe lângă colaborarea cu parlamentul, subiect al unei lucrări SIGMA anterioare<sup>1</sup>, sunt:
  - Ministerul Finanțelor;
  - ministerele de resort și agențiile de stat;
  - media;
  - auditorii din sectorul privat și organizațiile profesionale relevante;
  - comunitatea academică.

**Anexa A** descrie practicile de asigurare a calității în curțile de conturi selectate.

**Anexa B** oferă descrieri comparabile pentru birouri de audit selectate.

<sup>1</sup> *Relations between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, SIGMA Paper nr. 33, CCNM/GOV/SIGMA (2002), 9 decembrie 2002. Disponibilă pe site-ul SIGMA [www.SIGMA.web.org](http://www.SIGMA.web.org).

**Anexa C** rezumă practicile din ISA participante.

**Anexa D** definește îndrumările aprobate de președinții ISA, cu modificări minore pentru a reflecta dezbaterile ulterioare.

**Anexa E** tratează funcțiile îndrumării, supervizării și evaluării și cum pot fi acestea realizate în mod eficace în diferitele tipuri de ISA.

**Anexa F** conține câteva liste care pot fi utile pentru cei care evaluează calitatea activității unei ISA.

**Anexa G** tratează câteva dintre problemele implicate în efectuarea evaluărilor post-audit ale calității.

Deși toate ISA caută conștiincios să asigure o calitate superioară în activitatea lor de audit, încă trebuie să se acorde considerabil mai multă atenție acestei probleme din partea multor ISA. Prezenta lucrare sugerează câteva moduri de a rezolva această problemă.

## CAPITOLUL I – INTRODUCERE

### Concepte fundamentale

Un raport de audit este produsul final al unui proces de auditare prin care se reexaminează o organizație, un program, sau o activitate. Controlul calității și asigurarea calității oferă o garanție suficientă că procesul de auditare a examinat într-adevăr componente importante ale activității respective și că rezultatele raportului de auditare, așa cum apar ele în raportul de auditare, constituie o reflectare fidelă și precisă, în toate componentele sale materiale, a situației adevărate a aspectelor ce constituie subiectul auditării.

Realizarea și menținerea unei bune calități, prin procesul de auditare este esențială, dacă vrem ca o Instituție Supremă de Audit să-și îndeplinească misiunea sa esențială, și anume aceea de a îmbunătăți performanța și responsabilitatea sectorului public.

Calitatea procesului de auditare se obține prin identificarea și administrarea acelor activități necesare spre a îndeplini obiectivele de calitate ale unei Instituții Supreme de Audit (ISA). Îmbunătățirea calității auditului impune o abordare sistematică și globală a activității de auditare; eforturile treptate făcute de auditorii individuali și de echipele de auditori nu sunt suficiente și nici nu vor funcționa. Nimic nu poate fi schimbat rapid când vine vorba de calitatea auditului. Instituțiile Supreme de Audit (ISA) trebuie să acționeze în mod metodic și organizat pentru a regla fiecare rezultat calitativ sau problemă ce ar putea apărea; pe măsură ce apar noi probleme, auditarea trebuie să le înglobeze și pe acestea în rapoartele sale, și să le urmărească evoluția în permanență.

Ce înseamnă calitate în activitatea unei Instituții Supreme de Audit?

Pentru definirea calității muncii unei astfel de instituții, trebuie examinați factorii următori:

- **Semnificația** – Cât este de importantă problema examinată de raportul de auditare? Această componentă poate fi evaluată în funcție de mai multe dimensiuni, cum ar fi: dimensiunea financiară a activității auditate (fie firmă, întreprindere, domeniu de activitate) precum și efectele sau impactul pe care cel auditat îl are asupra populației sau asupra unor politici publice naționale de importanță majoră.
- **Autenticitatea** – Sunt concluziile raportului de auditare, o reflectare fidelă a condițiilor reale privind activitatea examinată? Sunt toate afirmațiile din raportul de auditare susținute de datele colectate de-a lungul procesului de audit? Toate dovezile materiale acumulate în raportul de auditare sunt corect reflectate în concluziile finale sau în recomandări?
- **Obiectivitatea** – Activitatea de auditare a fost realizată în mod obiectiv și corect, fără părtinirea sau prejudicierea vreuneia din părți? Expertul auditat

trebuie să-și bazeze evaluarea și recomandările numai pe fapte și pe o analiză detaliată.

- **Anvergura auditării** – A cuprins planul de sarcini toate elementele necesare pentru a asigura succesul auditului?
- **Oportunitatea** – Au fost prezentate rezultatele auditului la timpul cuvenit? Adică, la termenul prevăzut de lege sau la termenul prevăzut în statutul auditării, sau rezultatele auditării au fost făcute cunoscute în momentul când era necesară o decizie de politică publică sau când era necesară o corecție a slăbiciunilor managementului din domeniul respectiv.
- **Claritatea** – Raportul de auditare a fost clar și concis în prezentarea rezultatelor? Aceasta presupune ca anvergura sa, rezultatele și recomandările sale să poată fi ușor înțelese de conducători care sunt foarte ocupați sau de parlamentari care poate nu sunt experți în domeniile vizate, dar care trebuie să ia decizii bazându-se pe datele raportului respectiv.
- **Eficiența** – Resursele alocate efectuării auditării au fost rezonabile/suficiente, dată fiind importanța și complexitatea auditării?
- **Eficacitatea** – Descoperirile făcute de raport, concluziile și recomandările sale au obținut o reacție adecvată din partea sectoarelor supuse auditării, a guvernului și/sau a parlamentului?

## Principii

### *Recomandările de la Praga privind Managementul Calității*

Recomandarea nr. 7 din „Recomandările privind Funcționarea Instituțiilor Supreme de Audit în contextul Integrării Europene” (numite și „Recomandările de la Praga”, stipulează:

*„Instituțiile Supreme de Audit (ISA) trebuie să asigure că resursele lor umane și financiare sunt folosite în modul cel mai eficient în scopul exercitării mandatului acestor instituții. În acest scop conducerea ISA va trebui să-și creeze și să instituie politici și măsuri adecvate spre a garanta că, instituțiile supreme de audit sunt organizate în mod competent astfel încât să ofere o muncă de control și auditare de înaltă calitate, și să producă rapoarte de auditare eficiente”.*

### *Conformitatea cu Standardele Internaționale de Audit*

- O Instituție Supremă de Audit trebuie să asigure că legislația de auditare în vigoare în statul respectiv respectă Declarația de la Lima privind Preceptele Auditării și Standardele de Auditare INTOSAI. Dacă există o lipsă de consecvență față de aceste standarde, Parlamentul țării respective trebuie să întreprindă măsurile necesare spre a aduce amendamentele legislative necesare normalizării situației.
- Standardele/norme profesionale, bazate pe Standardele de Auditare INTOSAI, pe Ghidul European de Implementare a Standardelor de Auditare INTOSAI și pe Standardele internaționale de auditare IFAC, trebuie adoptate

de Instituția Supremă de Audit și transmise experților auditori angajați în instituția respectivă.

- O Instituție Supremă de Audit trebuie să se ocupe doar de acele domenii pentru care e împuternicită de lege.

### ***Codul Eticii Profesionale***

- O Instituție Supremă de Audit trebuie să-și dezvolte și să promulge un Cod al Eticii Profesionale care să fie aplicat atât instituției, cât și întregului personal. Acest Cod va ajuta să însuflească organizației o cultură de înalt profesionalism în munca de elaborare a rapoartelor de auditare, care să conducă la calitatea cea mai bună a produsului auditării. Problemele care sunt de regulă cuprinse în Codul Etic al unei Instituții Supreme de Audit se referă la încredere, confidențialitate, credibilitate; integritate; independență; obiectivitate; imparțialitate, neutralitate față de aspectul politic; conflicte de interese; respectarea secretului profesional, competență; și perfecționarea profesională (pentru mai multe detalii, vezi Codul de Etică INTOSAI).
- Codului de etică profesională i s-ar spori eficiența dacă toți angajații Instituției Supreme de Audit ar fi obligați să semneze o declarație prin care se obligă să respecte Codul de Etică al instituției și să respecte directivele instituției ai cărei angajați sunt. În plus, există anumite Instituții Supreme de Audit care cer angajaților lor să urmeze cursuri periodice de perfecționare prin care li se reamintesc normele profesionale ale Instituțiilor Supreme de Audit și/sau impun supravegherea periodică a activității profesionale a fiecărui angajat, relațiile personale ale angajaților instituției respective, precum și alte activități profesionale; prin aceste controale se asigură respectarea continuă a normelor profesionale, mai ales a acelor referitoare la conflictele de interese.

Instituțiile Supreme de Audit trebuie să consulte și alte documente importante, cum ar fi: INTOSAI – Implementation Guidelines for Performance Auditing – Ghidul de Implementare a Auditării Performanței emis de Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit, precum și Normele Europene de Implementare a Standardelor INTOSAI pentru Activitatea de Auditare, emise de Curtea Europeană a Auditorilor (mai ales Norma nr. 51, „Asigurarea Calității Activității de Auditare”.

Instituțiile Supreme de Audit trebuie de asemenea să respecte și Standardele IFAC. Deși aceste norme se referă în mod precis la auditările declarațiilor financiare (modul în care se face atestarea acestora), ele pot fi folosite și în alte situații de control sau auditare.

### **Cerințe ce trebuie respectate**

Obiectivul unei Instituții Supreme de Audit (ISA) este nu numai acela de a-și realiza raportările conform legislației care o guvernează, ci și acela de a oferi lucrări de auditare și rezultate ale auditului care să fie de cea mai bună calitate. În acest scop, ISA trebuie să-și pună la punct și să explice personalului său angajat, și de asemenea să și aplice o serie întreagă de structuri, procese, procedee și proceduri care să asigure că produsul final – fie rapoarte de control, fie expertizări contabile sau de alt tip – sunt de calitate foarte bună, că expertizele sau rapoartele contabile au identificat într-adevăr

riscurile majore, că ele sunt luate în considerație de forurile în drept, deci sunt eficace – faptul că datele pe care se bazează auditarea sunt reale și suficiente, și că recomandările și comentariile conținute în lucrările respective au dus la rezultate de corecție valabile, în domeniile supuse controlului.

### **Politici pentru managementul calității**

Stabilirea și implementarea politicilor în domeniul managementului calității revine în primul rând în sarcina top managementului. Aceste politici vor fi foarte variate, depinzând de tipul de organizare al instituției supreme de audit, și de tipul de auditări pe care îl practică.

Aceste politici afectează (i) instituția supremă de audit în sine; (ii) personalul angajat în unitatea respectivă, mai ales auditorii direct implicați în controale sau cei care oferă datele esențiale și sprijinul lor pentru realizarea auditării și (iii) procesul de auditare în sine.

Următoarele politici, dacă sunt adoptate și implementate de o instituție supremă de audit, pot asigura folosirea practicilor și procedurilor corecte pe parcursul efectuării auditării, spre a permite și a ușura sarcinile de auditare, spre a minimiza riscurile ce pot apărea pe parcursul procesului de auditare și pot asigura, de asemenea, o realizare a controalelor în mod competent și eficient.

#### *Manuale și Ghiduri Directoare*

- Trebuie stabilite norme, standarde și politici care să definească planificarea sarcinilor de control, realizarea acestora și raportarea către forurile superioare.
- Manualele și instrucțiunile scrise privind efectuarea controalelor trebuie elaborate, promulgate și respectate de toți auditorii implicați în procesul de auditare.
- Dacă se schimbă manualele, ghidurile de orientare sau instrucțiunile, personalul Instituțiilor Supreme de Audit trebuie să urmeze cursuri de pregătire/perfecționare spre a exista siguranța că acesta se conformează noii situații legislative în domeniu.

#### *Angajarea de personal capabil*

- Persoanele care vor fi recrutate de o ISA sunt cele ce dispun de calificare adecvată în domeniu, capacitate și abilități, competență și aptitudini pentru munca de audit. În acest scop, trebuie elaborate proceduri de recrutare profesională care să asigure angajarea aceluia personal ce se încadrează în condițiile de mai sus.
- Angajații unei Instituții Supreme de Audit trebuie pregătiți (prin cursuri de perfecționare și prin pregătire la locul de muncă) și trebuie să-și îmbunătățească capacitatea profesională spre a-și îndeplini sarcinile cu eficiență. Pe parcursul dezvoltării carierei lor, aceștia trebuie să avanseze împreună cu instituția care i-a angajat, în concordanță cu procedurile în vigoare folosite de instituția angajatoare.

- O instituție supremă de audit (ISA) trebuie să asigure că un număr suficient de persoane, deținând competența și priceperea necesară, sunt angajate în realizarea unui audit.
- O instituție supremă de audit trebuie să identifice acele „goluri” în competențele și abilitățile personalului său, cu scopul de a planifica activități de audit precise, incluzând posibilitatea angajării unor experți din afara instituției.

*Măsuri și orientări privind politicile de asigurare a managementului calității*

- Delegarea sarcinilor de auditare, conducerea, supravegherea și revizuirea muncii de auditare trebuie efectuate astfel încât să se ofere o garanție rezonabilă că planificarea, executarea, raportarea și urmărirea activității de control s-a făcut în mod competent.
- Procesele de comunicare în cadrul organizației trebuie să existe și să fie adecvate, spre a asigura că sarcinile de auditare sau alte activități sunt clar înțelese și urmate de toți cei implicați în aceste activități. Trebuie să existe un feedback informațional la toate nivelurile organizației.
- O instituție supremă de audit trebuie să adopte programe și planuri de lucru aprobate în prealabil, care să arate cu claritate obiectivele auditului, metodele de auditare ce urmează a fi folosite, responsabilitățile fiecăruia, bugetele alocate, cunoștințele necesare pentru a efectua auditarea, programul în timp – termene, și numărul de angajați alocat auditării.
- Trebuie aplicate proceduri privind execuția sarcinilor de auditare spre a asigura aderarea personalului la politicile, normele și metodologiile folosite de instituția supremă de audit. Acolo unde se poate, instrumente cum ar fi pachetele de softuri informatice, trebuie achiziționate pentru a ajuta experții auditori la urmărirea procedurilor de evaluare corecte.
- Trebuie elaborate protocoale care să stabilească un cadru de relații cu sectoarele supuse auditării sau cu alți factori de decizie importanți.
- O documentație completă, clară, concisă și potrivită cu domeniul cercetat, în formulare tipizate, trebuie cerută spre a ajuta la colectarea datelor.
- Procedurile de raportare și modul de raportare trebuie să respecte legile în vigoare precum și propriile politici ale instituției supreme de audit.
- Siguranța datelor, procedurile de accesare și de interzicere a accesului la fișiere trebuie stabilite spre a se respecta confidențialitatea și menținerea acestui tip de fișiere.
- Condițiile de lucru ale experților – auditori trebuie să fie potrivite cu statutul lor, precum și mediul lor ambiant.

*Formare și perfecționare continuă*

- Conform Declarației de la Lima privind Preceptele Activității de Auditare, metodele folosite mai ales la auditările financiare trebuie în permanență adaptate descoperirilor noi făcute în managementul financiar. Într-un mod similar, pentru auditările performanțelor, metodele de auditare trebuie adaptate evoluțiilor din științele și tehnicile de management financiar. La fel,

pentru auditările performanțelor, metodele de auditare trebuie adaptate evoluțiilor din tehnicile de analiză a informațiilor și colectare a informațiilor.

- Personalul care realizează auditările trebuie încurajat să-și îmbunătățească în permanență calificarea profesională. În anumite țări există legislație care obligă pe experții auditori, fie privați, fie publici – să se perfecționeze prin cursuri de pregătire sau perfecționare profesională, sau alte forme de îmbunătățire a cunoștințelor, ca o condiție necesară spre promovarea lor pe treptele ierarhice ale profesiei de expert-auditor.
- Eficiența și eficacitatea normelor și procedurilor interne trebuie verificate periodic, spre a se rectifica inconvenientele și a se face îmbunătățiri. Un astfel de proces ne dă asigurări că sistemul calității normelor folosite de instituțiile supreme de audit se dezvoltă în direcția corectă, în sensul bun.
- O instituție supremă de audit trebuie să-și stabilească parametri/standarde de comparație spre a-și controla propria performanță pe parcursul timpului, și a permite compararea cu normele folosite de alte instituții similare.
- Interacțiunea și contactele frecvente între ISA și alte organizații profesionale – locale sau internaționale – în domeniul auditului, controlului financiar sau contabil, sunt un mijloc de a ne asigura că instituțiile supreme de audit rămân în topul organizațiilor ce aplică tehnici și metode moderne de auditare. De asemenea, ISA pot contribui la dezvoltarea profesiei de auditor, în general, participând la evenimente, simpozioane, conferințe organizate de INTOSAI și grupurile sau comitetele sale regionale. De asemenea, este recomandabil ca o instituție supremă de audit să participe sau când este cazul, să conducă organizațiile profesionale relevante, la nivel național.

#### *Rolul funcțiilor de sprijin*

- Structura organizațională a unei Instituții Supreme de Audit trebuie să cuprindă compartimente auxiliare adecvate, de ex.: tehnologia informației, pregătire/perfecționare, metodologii, finanțe și administrație, compartiment de resurse umane și relații internaționale – încadrate în funcție de mărimea organizației, de legislația națională, de circumstanțele sociale, economice sau de altă natură – cu personalul potrivit.
- Infrastructura și tehnologia potrivită pentru a ajuta tehnicile și instrumentele de auditare trebuie să existe și să fie puse la dispoziția experților auditori.
- O instituție supremă de audit trebuie să dispună de contracte eficiente și funcționale prin care să obțină sprijinul unor experți din afara instituției, atunci când în interiorul instituției nu se află personal calificat într-un anumit domeniu de control, și să se asigure că controalele efectuate de acești colaboratori externi satisfac normele și exigențele de calitate ale instituției respective.



## Tipuri de Instituții Supreme de Audit

Instituțiile Supreme de Audit variază foarte mult ca structură și ca mod de operare. Cele două tipuri principale sunt în general descrise în calitate de „Curți” sau „Birouri de audit”. Există totuși diferențe mari în modul lor de organizare și funcționare.

În instituțiile care funcționează după modelul de „Curte Supremă de Audit” deciziile de nivel superior sunt luate în mod colegial, sub directa coordonare și controlul conducătorilor instituției. În acest tip de organizare, Președintele Curții poate avea un vot hotărâtor privind deciziile luate de auditori pe parcursul procesului respectiv. Între membrii Curții și autoritorii individuali, pot exista mai multe niveluri de ierarhie. Curtea Supremă de Audit a Olandei – *Algemene Rekenkamer* este un exemplu pentru acest tip de structură.

În alte tipuri de organizare, puterea decizională este separată, deciziile fiind luate de așa numitele „camere”, care pot lucra în mare măsură independent una față de cealaltă. În cadrul „camerelor” de audit, pot exista mai puține niveluri ierarhice de supervizare între auditori și colegiul decizional al camerei respective. Curțile de audit organizate după această structură dețin și putere judiciară, mai ales în privința nerespectării normelor financiare ale statului respectiv, și răspund și de supravegherea altor structuri de audit, de nivel ierarhic mai mic, Curtea de Conturi a Franței („Cour des Comptes”) este un exemplu pentru acest tip de organizare. Ea este ajutată în activitatea sa de către „*parquet*” (parquet général), care îi oferă Curții consiliere juridică, participă la controlul calității prin re-examinarea rapoartelor de audit, iar în anumite situații poate chiar să acționeze ca procuror public. Majoritatea angajaților sunt magistrați care depun un jurământ atunci când devin angajați ai Curții.

Instituțiile Supreme de Audit organizate după modelul „Birou” – sunt considerate a fi un grup relativ omogen, dar și în acest caz „etichetarea” unei anumite modalități de funcționare poate fi înșelătoare. Astfel de structuri de organizare sunt conduse în general de un singur funcționar de rang superior, cu titlul de Auditor General.<sup>2</sup> Puterea deținută de acest organism este totuși foarte inegal distribuită. În anumite organizări de acest tip, toate deciziile de interes major (care includ aprobarea finală a unui raport de audit, de exemplu, sunt efectuate de Auditorul General, sau trebuie aprobate de acesta. În alte tipuri de organizări, autoritatea esențială poate fi delegată unor oficiali subordonați. Aceștia, la rândul lor, pot avea independență juridică necesară spre a iniția ei înșiși procedurile de auditare și a autoriza publicarea raportului de auditare care rezultă în urma activității de control. Oficiul Național de Audit din Marea Britanie constituie un exemplu în acest sens.

## Tipuri de Audituri

Tot așa cum există o mare varietate în structura organizațională a Instituțiilor Supreme de Audit (ISA), există și o mare varietate de genuri de rapoarte de audit pe care aceste instituții le pot efectua, dar în general acestea sunt de două feluri: audituri

<sup>2</sup> Este o excepție importantă pentru acest model, Biroul Național de Audit al Suediei, *Riksrevisionsverket* are trei Auditori Generali toți având același statut.

financiare și audituri ale performanței. În fapt, există totuși multe tipuri de raportări, ce pot fi categorisite după cum urmează:

- *Auditarea (atestarea valabilității) Declarațiilor Financiare:* Declarațiile respective, sau rapoartele de auditare reflectă într-adevăr condițiile sau activitățile financiare ale instituției examinate?
- *Auditarea conformității cu legislația și normele în vigoare:* Instituția auditată a respectat sau nu legile și normele în vigoare?
- *Auditarea economiei de resurse:* Mijloacele folosite de instituția respectivă sunt cele mai economicoase – ca cheltuială de bani publici – pentru funcția sau activitățile instituției respective?
- *Auditarea eficienței:* Sunt rezultatele obținute de organizația respectivă compatibile cu fondurile de resurse folosite?
- *Auditarea eficacității:* Rezultatele obținute de organizație sunt consecvente cu obiectivele programului instituției respective, sau cu politica instituției?
- *Evaluarea consecvenței politicii organizației respective:* Sunt metodele folosite de politica respectivă consecvente cu obiectivele pe care organizația trebuie să le îndeplinească?
- *Evaluarea impactului politicii organizației respective:* Care este impactul economic și social al politicii?
- *Evaluarea eficacității politice și analiza cauzalității:* Rezultatele observabile – parțial sau total – sunt o rezultată a politicii instituției respective, sau există alte cauze care au condus la situația existentă?

Fiecare dintre aceste tipuri diferite de audituri implică metodologii diferite, și, ca rezultat, diferite tipuri de control al calității și un tip de conducere diferit.

### Definiții

Terminologia folosită diferă mult în cazul organizațiilor supreme de audit (ISA). Spre a ne clarifica asupra subiectului, vom specifica semnificația termenilor folosiți în prezentul studiu:

**Controalele de calitate** sunt proceduri prin care o instituție supremă de audit încearcă să asigure o calitate înaltă a procesului de auditare.

**Asigurarea calității** este acel proces prin care o ISA poate garanta că:

- *procedurile de control necesare există și funcționează;*
- *controalele sunt aplicate cum se cuvine; și*
- *se fac eforturi în instituția respectivă pentru a întări eficiența controalelor sau a le îmbunătăți.*

**Sistemul de management al calității** constituie un set de activități coordonate, care controlează activitatea instituției supreme de audit în privința calității rapoartelor și conține patru componente:

- *controalele calității;*
- *asigurarea calității;*
- *planificarea calității, pentru a preciza obiectivele de calitate ce trebuie atinse, precum și procedurile necesare în acest scop;*

- *îmbunătățirea calității, spre a se obține o muncă de calitate din ce în ce mai bună.*

**Programul de auditare** cuprinde o serie de auditări pre-planificate să aibă loc, de-a lungul unei anumite perioade de timp precizat.

**Planul activităților de auditare** descrie principalele activități ce trebuie îndeplinite într-un caz particular al unui audit, efectuat într-un anumit domeniu.

**Auditorul principal** este acea persoană, care poartă răspunderea performanței auditării. Depinzând de circumstanțe, poate fi vorba de o persoană, care efectuează procesul de auditare singură, sau de conducători ai mai multor echipe care lucrează împreună la auditarea respectivă.

**Directorul de audit** este supervisorul imediat următor al auditorului principal. Într-o Curte de audit, descentralizată și care nu are un superior ierarhic, o parte din funcțiile acestui oficial – dar nu toate – pot fi îndeplinite de un magistrat (în Franța: „*contre-rapporteur*”).

**Directorul** (senior manager) este unul din membrii conducerii superioare a instituției de audit, subordonat șefului instituției supreme de audit. Într-o structură organizată de tip birou de audit, acesta este de regulă o persoană comparabilă ca rang în ierarhie cu Asistentul Auditorului General. Într-o Curte de Audit descentralizată unele funcții atribuite acestei persoane pot fi realizate de un magistrat senior în timp ce alte funcții pot fi realizate de colegiul camerei relevante.

## Concluzii

Se poate, în concluzie, spune că politicile necesare, pentru a obține un sistem eficace al managementului calității, într-o instituție supremă de audit, trebuie să se bazeze pe procese de înaltă calitate a controlului ca atare, pe structurile care funcționează în instituție și pe perfecționarea continuă a auditorilor ca profesioniști în branșa respectivă, precum și pe respectarea Codului de Etică al Instituției Supreme de Audit.

O atitudine a organizației respective orientată către creșterea continuă a calității trebuie în permanență încurajată și sprijinită, prin aplicarea de sisteme (sistematice) a calității muncii auditorilor, și prin proceduri, politici, tehnologii, resurse umane și financiare.

## Certificări

În decembrie 2002, Președinții Instituțiilor Supreme de Audit (ISA) din zona Europei Centrale și de Est, Cipru, Malta, Turcia și reprezentanții Curții Europene de Auditori, la reuniunea din București, au adoptat o rezoluție, care include următoarele declarații:

„Date fiind importanța subiectului conferinței și necesitatea stringentă a existenței unor ISA, pentru controlul calității și pentru revizii post-audit, conferința recomandă un studiu de fezabilitate pentru elaborarea unui Ghid de auditare cuprinzător și detaliat, care să aibă drept punct de plecare Ghidul European de Implementare pentru standardele de audit INTOSAI (mai ales Recomandarea nr. 51, „Asigurarea Calității Procesului de Audit”). Acest proiect urmează a fi

discutat de reprezentanții țărilor interesate, cu Comitetul de Contact pentru Instituțiile Supreme de Audit din statele membre ale Uniunii Europene. Președinții cer organizațiilor supreme de audit din Ungaria, Malta și Polonia precum și altor părți interesate să pregătească acest Ghid, consultând toate organizațiile supreme de audit interesate, și reprezentanții SIGMA.”

Grupul de experți a cuprins:

Reprezentanții Instituțiilor Supreme de Audit din **Ungaria** (Janos Revesz), **Malta** (Brian Vella) și **Polonia** (Jacek Mazur) și ai Curții de Conturi din **Franța** (Anne-Marie Boutin și Christophe Perron); reprezentanții SIGMA (Nick Treen și Harry Havens), precum și contribuția apreciabilă din partea altor experți și personal SIGMA (Bo Sandberg, Joop Vrolijk și Jens Piontek).

Ghidul pregătit de Grupul de Experți și aprobat de Instituțiile Supreme de Audit din U.E. poate fi găsit la adresele: [www.asz.hu](http://www.asz.hu); [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl); [www.nao.gov.mt](http://www.nao.gov.mt); sau [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org).

SIGMA dorește pe această cale să mulțumească sincer grupului de experți pentru activitatea sa de redactare a Ghidului. Mulțumim de asemenea consultanței acordate de Harry Havens și Nick Treen, care au făcut posibilă redactarea acestui document, precum și persoanelor ce au participat, prin priceperea și experiența lor, la redactarea recomandărilor cuprinse în Ghid: Anne-Marie Boutin, Consilier la Curtea de Conturi din Franța; Bo Sandberg, Director la Riksrevisionen din Suedia; Detlev Sparberg, fost membru al Camerei Superioare de Audit din Germania – Bundersrechnungshof, precum și reprezentanților Consiliului de Audit al NATO.

## CAPITOLUL II – CONTROLUL CALITĂȚII

### Introducere

Procedurile de control al calității aplicabile procesului de auditare în sine constituie un element vital în obținerea unei bune calități a activităților efectuate de Instituțiile Supreme de Audit. Procedurile eficiente de control al calității (controalelor) – bazate pe norme și standarde internaționale și pe experiența altor țări – sunt descrise în **prezentul capitol**. Stabilirea acestor proceduri constituie primul pas.

În plus, o Instituție Supremă de Audit trebuie să se asigure și că procedurile respective există și funcționează în mod eficiente. Experiența a demonstrat că o modalitate deosebit de eficientă de a obține acest rezultat este folosirea instrumentului numit „revizii de calitate post-audit”. Acest subiect este tratat în **Capitolul 3**.

Multe Instituții Supreme de Audit au învățat din propria lor experiență că procedurile eficiente pentru controlul calității și asigurarea calității – oricât ar fi de vitale – constituie doar o parte dintr-o strategie globală de construire a unei Instituții Supreme de Audit eficiente, care să producă auditări de înaltă calitate cu impactul sperat asupra responsabilității și eficacității administrației statelor respective. Această parte a strategiei globale poate fi descrisă ca „managementul instituției respective orientat spre calitate”. Cele mai bune practici, metode și metodologii folosite în acest domeniu sunt discutate mai larg în **Capitolul 4**.

### Managementul calității în procesul de audit

Natura și amploarea sistemului intern de control al unei organizații de auditare depinde de factori precum: tipul de instituție de audit (Curte de Audit/Conturi sau Oficiu/Birou Național de Audit), mărimea acesteia, gradul de delegare a puterii decizionale, natura activității, de tipul de control efectuat, structura organizației respective, situația analizei cost/beneficiu, numărul angajaților săi și legislația în vigoare.

#### *Fazele auditării – Planificare, Executare, Raportare, Urmărire*

Pe parcursul efectuării unei auditări, trebuie să existe un sistem privind controlul calității pentru toate fazele auditării.

Toate persoanele implicate într-un proces de auditare au răspundere personală în a-și înțelege sarcinile de serviciu și a respecta normele activității pe parcursul întregului control. Acest lucru este valabil pentru toate fazele auditului. De asemenea, e important ca acest control al calității să aibă loc într-o atmosferă de deschidere și de încredere – deci să fie un proces interactiv în care și subordonații să fie încurajați să ofere un feedback superiorilor lor, privind modul în care decurge controlul, în care acesta este condus, și de asemenea să ofere idei pentru posibile îmbunătățiri.

Toate nivelurile ierarhice de personal trebuie evaluate la perioade de timp bine determinate, spre a se vedea în ce domenii există lipsuri în perfecționarea auditorilor în anumite sectoare. Acest aspect al managementului resurselor umane este discutat în mod

mai detaliat în **Capitolul 4**. Pe parcursul acestui proces de evaluare, trebuie să se vadă de ce și când lucrurile au început să evolueze într-o direcție greșită, pe parcursul procesului de auditare și ce fel de acțiuni de corecție trebuie întreprinse pentru rectificarea acestor neajunsuri în auditurile viitoare.

### ***Conducerea activității de audit – Conducere, Supervizare, Revizuire***

Instituțiile Supreme de Audit trebuie să asigure condițiile necesare astfel încât conducerea, supervizarea și revizuirea să existe pe parcursul tuturor etapelor auditului, și pentru ca să existe o siguranță că activitatea a fost executată cu competența necesară.

**Conducere** = oferirea instruirii adecvate personalului auditor căruia i se delegă sarcinile.

**Supervizarea** = monitorizarea evoluției auditului, spre a ne asigura că procesul de auditare decurge conform planului de sarcini și, dacă e nevoie, rezolvarea problemelor care apar pe parcursul auditării.

**Revizuirea** = evaluarea auditării în funcție de planul inițial, și apoi redactarea raportului final.

Aceste aspecte constituie subiectul **Anexei F**, inclusiv diferențele procedurale între diferitele Instituții Supreme de Audit organizate piramidal, pe ierarhie, și celelalte în care funcțiile manageriale aparțin unor colegii sau camere.

### ***Consecințele computerizării***

O atenție deosebită trebuie acordată potențialelor avantaje și posibilelor probleme puse de computerizare. Procesul de audit solicită aptitudini speciale atunci când instituțiile auditate funcționează într-un mediu computerizat. În aceste condiții, auditorii trebuie să dețină cunoștințele de bază din acest domeniu, și de asemenea să cunoască sistemele și programele folosite de instituțiile auditate. ISA trebuie să ofere programe adecvate de pregătire pentru a dezvolta aceste aptitudini și a acorda asistență de specialitate atunci când acest lucru este necesar, de exemplu pentru a evalua sistemele informatice.

În același timp programele de audit informatizate – atunci când sunt adecvat utilizate – pot intensifica în mare măsură eficiența procesului de audit. De exemplu, este posibil ca marea majoritate sau toate lucrările de audit să fie în format electronic. Instituțiile moderne de audit pot folosi programe speciale pentru activitatea de audit, care utilizează formatele electronice pentru majoritatea lucrărilor, a documentelor și procedurilor; aceste programe dispun de controale interne și de confidențialitatea datelor. În astfel de sisteme informatice, toate fazele auditării pot fi conduse prin sistem electronic; ele au meritul de a grăbi considerabil procesul de audit în sine, mai ales etapele și sarcinile de natură repetitivă.

Un sistem automat de control al calității poate incorpora un set strict de norme de autorizare și aprobare, ca și componente necesare spre a asigura documentele și listele de verificare (care pot astfel fi înmânate tuturor membrilor echipelor de audit), spre a fi completate.

Pentru astfel de sisteme, o anumită parte a activității supervisorilor și controlorilor însărcinați să facă revizuirea auditării, se bazează pe un sistem electronic fundamentat în timp real. O primă versiune a unor rapoarte de audit poate fi generată automat după finalizarea auditului. Finalmente, orice sistem, chiar și unul informatic, e bun și funcționează, în funcție de ceea ce se introduce în el.

### **Surse de criterii necesare pentru controlul calității**

Orientările stabilite în **Anexa D** sunt cele recomandate pentru a se obține certitudinea unui sistem bun al managementului calității în activitatea Instituțiilor Supreme de Audit. Alte criterii pentru controlul calității managementului ISA, pot fi găsite într-un număr de surse, precum:

- legislația privind auditul;
- standardele de auditare INTOSAI Auditing Standards, European Implementing Guidelines, IFAC International Standards on Auditing, precum și propriile standarde ale Instituției Supreme de Audit;
- misiunea și declarațiile Instituției Supreme de Audit privind scopul și obiectivele ei, precum și politicile altor Instituții Supreme de Audit;
- reglementări, circulare, liste de verificare și ghiduri pentru ISA;
- manuale de auditare.

### **Calitatea în planificarea auditului**

O instituție Supremă de Audit poate avea nevoie de o întreagă gamă de mecanisme de planificare. Structura planificării, descrisă în prezenta lucrare, este aceea a unei instituții cu conducere centralizată. Aceleași necesități sunt valabile și în cazul unui alt tip de organizare, descentralizată, dar poate este nevoie de o structură diferită. Nivelurile de planificare tipice, pentru o Instituție Supremă de Audit cu structură centralizată apar, în tabelul următor.

Pentru toate Instituțiile Supreme de Audit, genul de auditări posibile pe care le pot efectua depășește cu mult resursele de audit disponibile, și ca număr de controale posibile, și ca cerințe de cunoștințe necesare personalului ce efectuează auditarea. Aceste constrângeri limitează numărul și tipul de auditări pe care și le poate asuma o Instituție Supremă de Audit. Astfel, încercând să atingă niveluri înalte ale calității auditului, prima sarcină a unei Instituții Supreme de Audit (sau a unei componente descentralizate a acesteia) este să-și folosească resursele de care dispune pentru a rezolva sarcinile cele mai urgente, și să predea raportul final de auditare în momentul când rezultatele acestuia sunt cel mai folositoare.

Instituțiile Supreme de Audit sunt de asemenea confruntate cu problema gradului de libertate în folosirea resurselor de audit disponibile. Anumite instituții au aproape libertate totală când e vorba să selecteze care anume auditori vor să le efectueze și în ce perioadă anume. Alte instituții sunt constrânse prin cerințele legii să efectueze anumite auditări, cum ar fi controlul anual al execuției bugetare, cu rezultatele acestuia care trebuie predate la o anumită dată a anului. Astfel de restricții pot consuma o parte importantă din resursele instituției într-o anumită perioadă din an. Alte instituții sunt obligate de Parlametele țărilor respective să efectueze anumite controale în anumite

sectoare precise, și în anumite perioade de timp. Totuși, oricare ar fi situația, toate ISA trebuie să lucreze și să-și ordoneze astfel resursele, încât să obțină maximum de rezultate ce se așteaptă din partea lor.

### **Structură de planificare a activității**

**Declarațiile privind misiunea și viziunea** oferă o bază pentru planificarea generală a activității și un cadru general pentru toate activitățile ISA. Pentru ca valorile folosite în cadrul Instituției să fie însușite de personalul din instituții, aceștia trebuie să le cunoască, mai întâi, și apoi să participe la dezvoltarea și amplificarea acestor concepte.

**Planurile instituției** sunt necesare la nivelul de vârf al ISA, pentru a stabili un plan general ajustabil pe o perioadă de trei ani (sau o perioadă rezonabilă de timp), ceea ce constituie un plan de strategie generală. Acesta trebuie corelat cu bugetul instituției și poate fi dat publicității. În acest sens, instituția își va stabili misiunea și viziunea precum și obiectivele generale ale activității sale.

**Planurile strategice** sunt necesare și pentru întreaga instituție în ansamblul său, și pentru fiecare din componentele sale majore, adică stabilirea lucrărilor necesare spre a îndeplini obiectivele și îndatoririle instituției, modul în care acestea vor fi îndeplinite și prin ce resurse umane. Evaluarea generală a riscului de audit trebuie și ea făcută, de asemenea, precum și toate aspectele materiale implicate în derularea planului de acțiune a Instituției Supreme de Audit. Trebuie stabilite răspunderile, spre a se putea măsura performanța. În mod tipic, această planificare trebuie să definească sarcinile de lucru pentru anul următor, iar sarcinile sunt urmărite și ajustate în măsura în care se schimbă circumstanțele inițiale ale planului. Această definire a activității pe anul următor trebuie cuplată cu o previziune a activităților ce vor fi efectuate sau pe parcursul anului, sau pe următorii trei ani. Șefii compartimentelor importante propun aceste planuri strategice, în concordanță cu misiunea și obiectivele generale ale Instituției Supreme de Audit, în fața Președintelui (a Auditorului General), spre aprobare sau modificare.

**Planurile operaționale** (programe anuale sau multi-anzuale și sarcini de plan de audit individuale) sunt necesare pentru posturi și detaliile activității de auditare. Aceste planuri pot fi sprijinite prin sisteme de conducere sau sisteme de măsurare a timpului alocat auditării care să ofere date ce permit monitorizarea activității de conducere, precum și răspunderea pentru fiecare activitate și fiecare lucrare de audit. Planificarea operațională se referă de asemenea și la planurile de bugete, planurile preliminare de investigații, studiile de fezabilitate și ante-studiile de fezabilitate.

Sunt necesare **sisteme de informații** adecvate care să sprijine cadrul general de planificare și să furnizeze date și pentru alte activități din instituție.

**Urmărirea îndeplinirii planului și analiza rezultatelor** – stabilirea de proceduri pentru aceasta-constituie instrumente importante pentru ca Instituțiile Supreme de Audit să-și evalueze rezultatele și să urmărească și impactul lucrărilor de auditare realizate. Informațiile care rezultă trebuie să fie ulterior folosite în următoarele procese de planificare.

### ***Participanții***

Procesul de planificare a auditării trebuie să se bazeze pe consultarea diferitelor niveluri ierarhice ale Instituției Supreme de Audit, depinzând de etapa de planificare luată în considerare. În instituțiile organizate pe structură piramidală, centralizată, deciziile



referitoare la programele de auditare anuale sau pluri-aniuale sunt luate de conducerea superioară a Instituției Supreme de Audit, care este singura în măsură să dea acordul final. Într-o Curte de Audit, care folosește proceduri decizionale de decizie colegială centralizată, aceleași proceduri sunt folosite, iar decizia finală e luată de colegiul auditorilor.

În alte instituții, cu o abordare mai descentralizată a echipei manageriale, autoritatea și responsabilitatea pentru aceste decizii poate aparține unor părți componente ale Instituției Supreme de Audit. În acest caz, mai multe decizii separate pot fi reunite într-un unic program care reprezintă anticiparea activității Instituției Supreme de Audit ca întreg.

Planul sarcinilor de audit pentru un anumit control este stabilit de auditorul principal iar echipa de auditare, este sub supravegherea directorului auditării, așa cum este normal. Această „răspundere împărțită” și aceste tipuri de experiențe trebuie să ne ajute să ne asigurăm că programele de audit și planurile de sarcini de audit sunt realiste și se pot îndeplini.

### ***Programele de audit anuale***

Majoritatea ISA au o abordare a planificării activității care operează la mai multe niveluri. O manieră de lucru, este stabilirea unui program anual de audit<sup>3</sup>, care înseamnă luarea în considerare a unei mari serii de domenii în care se pot efectua auditurile (uneori ele sunt sugerate chiar de auditorii instituției ca atare). Sunt examinate mai multe tipuri de audituri posibile, iar ulterior se ia o decizie privitor la care anume controale au prima prioritate, date fiind restricțiile pe care le are instituția ca atare.

Atunci când se stabilește programul anual de audit, e bine să se ia în considerare o perspectivă mult mai largă decât un singur an. De exemplu o ISA poate pregăti o listă cu auditurile care ar trebui efectuate și în ce domenii, pe parcursul următorilor cinci ani. Lista de audituri posibile în următorii ani – propusă ca atare, urmează a fi ulterior re-examinată, modificată și extinsă la intervale regulate de timp, de exemplu în fiecare an. Aceasta permite Instituției Supreme de Audit să selecteze auditările pe o perioadă de un an, reținând că există și alte controale planificate pe lista inițială, care se desfășoară în paralel, în alte domenii.

Procedurile de a hotărî programul anual de audit, sau alte modalități de a decide anvergura și momentul când trebuie efectuat un anumit audit, sunt diferite de la o instituție la alta. Indiferent de procesul folosit spre a ajunge la o anumită decizie etapele rămân aceleași. Chiar dacă procesul decizional este puternic descentralizat, fără să existe o decizie luată la nivel superior, central, organizarea procesului decizional și a răspunderii pentru decizii trebuie să încerce să urmeze aceleași etape, evaluând factorii relevanți în cadrul instituției. Pentru fiecare factor trebuie să existe documentație, mai ales în privința riscului auditării, indiferent de tipul de structură managerială a instituției respective.

<sup>3</sup> În acest document, termenul de „Program de audit” descrie seria de audituri care sunt anticipate să aibă loc pe o perioadă de timp. Termenul „plan de sarcini de audit” descrie activitățile ce trebuie realizate la un anumit tip de audit. Vezi definițiile la sfârșitul **Capitolului 1**.

Instituțiile Supreme de Audit trebuie să recunoască de asemenea faptul că programul de audit nu poate fi static. Circumstanțele mediului în care ele funcționează se schimbă iar prioritățile privind subiectele potențiale de auditare se schimbă și ele la rândul lor. Noi probleme apar, noi tipuri de priorități pentru un anumit control sau altul, sau sunt impuse urgențe, care trebuie rezolvate cu primă prioritate, schimbând ordinea priorităților stabilite prin plan, și necesitând ajustarea și modificarea programului de activitate al Instituției Supreme de Audit. Uneori, anumite auditări planificate trebuie amânate, și înlocuite cu cele ce se cer în regim de urgență.

### ***Planul de sarcini de audit***

Pregătirea unui plan de sarcini de audit este vitală, ca fază în procesul de auditare. Auditarea implică colectarea și analizarea unor informații suficiente spre a se ajunge la concluzii valide. Resursele disponibile pentru acest proces sunt totdeauna limitate. Elaborarea planului de auditare este „vehiculul” necesar spre a reconcilia activitatea de controale ce trebuie efectuate, cu resursele disponibile pentru îndeplinirea lor. Un bun plan de audit este unul care, implementat în mod adecvat, prezintă probabilitatea maximă de îndeplinire a obiectivului auditării, respectându-se resursele disponibile și cu o minimă alocare de resurse pentru acele sarcini din plan care se dovedesc, pe parcurs, ca fiind necesare.

Pregătirea unui plan de sarcini de audit trebuie să ia în considerare riscul și materialitatea, bazată pe înțelegerea structurii organizaționale a instituției sau domeniului auditat, a programelor și activităților sale precum și a mediului informatic în care funcționează aceasta. Planul trebuie să stabilească cum și când va avea loc controlul și cât de multe informații necesare pentru auditare sunt obținute pentru a fundamenta opinia formulată de raportul de audit (în cazul auditului financiar) sau, în cazul auditului performanței, concluziile și recomandările în urma auditului. Deși elementele fundamentale ale planurilor de audit sunt în mare măsură asemănătoare, conținutul real al planului diferă în funcție de tipul de audit (audit financiar, verificarea întreprinderii în privința respectării legislației în vigoare, sau verificarea performanței întreprinderii), de obiectivele auditului și instituția auditată.

Diferențe semnificative se vor regăsi chiar și pentru un anumit tip de audit. De exemplu, într-un audit care certifică declarațiile financiare ale unei entități care este considerată a avea sisteme bune de contabilitate, metodologia accentuează testarea sistemelor și examinarea adecvanței controalelor de management.

### ***Conținut tipic pentru un plan de sarcini de audit***

Un plan de sarcini de audit trebuie să examineze, în mod obișnuit, următoarele elemente:

1. Cadrul legal de efectuare al auditării.
2. Scurtă descriere a activității, programului sau a organizației auditate, incluzând și rezultatele auditărilor din anii precedenți, precum și impactul acestora.
3. Motivele pentru care se face auditul.
4. Factorii care influențează procesul de audit, mai ales restricțiile de resurse materiale.
5. Evaluarea riscului.

6. Obiectivele auditului, anvergura sa și modul abordării (informații ce trebuie obținute, proveniența lor și momentul în timp când trebuie obținute):
  - \* praguri de resurse alocate
  - \* sistemele ce trebuie evaluate și testate
  - \* ce anume metodologii sunt planificate spre a se utiliza
  - \* strategii de eșantionare
  - \* dimensiunea anticipată a eșantionului
  - \* angajarea unor colaboratori auditori și/sau experți în controale
  - \* probleme speciale prevăzute a apărea pe parcurs
7. Resurse necesare:
  - \* specialiști (la un moment anume, și ce persoane)
  - \* experți din exterior (cine și când)
  - \* cerințe privind deplasările
  - \* bugete alocate (de timp, și de costuri)
8. Prețul care va fi cerut pentru efectuarea auditului, dacă este cazul
9. Responsabilități pentru instituția de audit
10. Datele pentru efectuarea diferitelor etape ale auditului, incluzând și data prevăzută pentru proiectul de raport final
11. Forma raportului final de control, conținutul său, și beneficiarii acestuia

Dacă sistemele de contabilitate sunt deja computerizate, atunci în sarcinile de plan trebuie să se stipuleze că sunt necesari specialiști în tehnologie informatică, calculatoare sau sisteme informatice. Pe de altă parte, dacă auditorul (sau instituția ca atare) are îndoieli privind valabilitatea și soliditatea sistemelor informatice sau privind gradul de adecvare al instrumentelor la tipul de controale efectuate trebuie organizată (și prevăzută ca atare în plan) o activitate mai susținută de eșantionare și testare a unui număr mai mare de tranzacții individuale.

#### ***Elemente ale calității ce trebuie urmărite în planificarea sarcinilor de audit***

Un plan de sarcini de audit trebuie să scoată în evidență și să urmărească următorii parametri:

- Obiectivul auditului trebuie stabilit cu claritate.
- Metodologia ce urmează a fi folosită trebuie precizată.
- Pragurile resurselor materiale trebuie menționate expres.
- Riscurile ce pot apărea pe parcursul desfășurării controlului trebuie evaluate și descrise.
- Orarul și programarea etapelor trebuie stabilite clar, la fel ca și data prezentării proiectului de raport final, pentru uzul intern, al conducătorilor instituției.
- Resursele financiare și umane necesare auditului, (personalul din interiorul instituției, specialiștii implicați, experții din interiorul instituției sau colaboratori externi pe domenii, bugetele de costuri, programele de formare, deplasările) trebuie toate cuprinse în plan. Alocarea resurselor (timp, bani, resurse), se bazează exclusiv pe ordinea de priorități stabilită de instituția respectivă.

- Urmărirea problemelor care au apărut pe parcursul auditurilor anterioare trebuie clar definită. Dosarele auditărilor prelabile trebuie să indice cu claritate care anume din recomandările formulate la auditările anterioare trebuie urmate.
- Rolurile și răspunderile personalului implicat, inclusiv toți specialiștii și experții, trebuie definite cu claritate.
- Etapele controlului și procedurile de testare trebuie definite cu claritate și alocate fiecărui audit sau echipe.
- Procedurile pentru etapa de documentare a auditului, pentru teste și reactualizarea fișierelor de audit trebuie specificate.

Pe parcursul fazei de planificare a sarcinilor auditului, auditorul principal trebuie să se asigure că obține următoarele rezultate, pe care le transmite celor în drept să le știe (respectiv ceilalți membri ai echipei de audit):

- auditorul principal trebuie să facă cunoscut cadrul legal și temeiul legal care stă la baza unui anumit control, și să transmită modificările legislației în vigoare, atunci când acestea apar.
- să obțină cât se poate de multe informații spre a înțelege modul de funcționare a domeniului, organizației sau activității care constituie obiectul auditării.
- să stabilească canalele potrivite de contact, informare și relații cu organizația controlată, în privința datelor controlului (perioade, calendar), anvergurii controlului și modul în care se va desfășura acesta la beneficiar.

În momentul când începe implementarea sarcinilor planului de audit ca atare, auditorul principal trebuie să verifice mereu dacă etapele prevăzute sunt respectate „pe teren” și să facă modificările necesare ale planului inițial ori de câte ori apar schimbări, după aprobarea planului.

Cei care pregătesc un plan de sarcini de audit trebuie să ia în considerare elementele discutate în tabelele: *Conținut tipic pentru un Plan de sarcini de audit* și *Elemente ale calității în planificarea sarcinii de audit*.

S-a dovedit de multe ori că e un lucru bun ca planurile și programarea lor să fie revizuite din timp în timp de către un auditor extern echipei de control, și cu experiență în domeniu. Astfel de examinări efectuate de către o persoană competentă, din afara grupului, arată uneori că există necesitatea unor modificări care n-au fost inițial prevăzute de cei care au conceput planul de control inițial și l-au defalcat pe activități. Într-o instituție de audit cu structură piramidală a ierarhiei, o astfel de revizuire perioadă este de obicei efectuată la nivelul central, al piramidei, fiind impusă chiar de statutul organizației, și este în general realizată de către un nivel ierarhic cu două sau trei trepte deasupra auditorului principal. Într-o instituție de audit cu structură mai descentralizată, cum sunt organizate Curțile de Audit, revizuirea planului de activități și a sarcinilor de planuri de audit se face de către un auditor egal în grad (ca ierarhie) cu auditorul principal, sau, la cererea organismelor de resort, de către magistratul superior (sau *contre-rapporteur*, în Franța).

Auditorii care controlează declarațiile financiare (și atestază corectitudinea acestora) sunt sfătuiți să consulte standardele Federației Internaționale a Contabilității (IFAC).

Atunci când este vorba de auditarea performanței, numărul și complexitatea problemelor de planificare poate fi chiar mai mare. Metodologia de evaluare a eficienței

unei entități va fi foarte diferită față de metodologia care încearcă să măsoare eficacitatea unui program de a-și atinge propriile obiective prestabilite. Aceste două tipuri de audit implică colectarea și analizarea diferitelor tipuri de date, provenind din diferite surse. Dată fiind dificultatea colectării informațiilor necesare spre a se ajunge la concluzii valide, în anumite auditări ale programelor, poate că e necesar să se includă în plan o ante-testare a metodologiei ce urmează să fie folosită, spre a se vedea gradul ei de fezabilitate. O altă abordare foarte folositoare este efectuarea unui pre-studiu al domeniului potențial ce urmează a fi controlat, spre a se determina dacă e într-adevăr necesar un control general, și a se stabili și care anume metodologie urmează a fi folosită.

O altă problemă poate apărea în auditul performanței, dacă metodologia se bazează pe folosirea datelor ce provin din statisticile sau informațiile administrative. În această situație, planul trebuie să prevadă o activitate de verificare a temeiniciei acelor date (dacă informațiile sunt sau nu veridice). În acest caz, auditul trebuie să cuprindă sisteme de testare și controale, foarte asemănătoare cu cele folosite la controlul declarațiilor financiare.

### ***Metodologii de realizare a sarcinilor de audit***

Munca de teren trebuie efectuată conform sarcinii inițiale fixată de planul de audit și trebuie să se obțină informații și date suficiente, relevante spre a se putea determina cu un grad mare de încredere dacă declarațiile financiare sunt într-adevăr conforme cu legislația în vigoare, cu normele acesteia sau dacă sunt false. În acest sens, consultați tabelul ce urmează, care se bazează pe *Ghidul European de Implementare*.

Alegerea unei anumite metodologii din mai multe metodologii disponibile și modul de implementare al acesteia trebuie făcută cu foarte mare grijă, pe parcursul etapei de planificare a sarcinilor de audit, din planul de audit.

### ***Măsuri necesare de asigurare a controlului calității auditului***

Planul general de sarcini de audit este defalcat într-un număr de activități de control, fiecare din acestea fiind alocat membrilor individuali ai echipei de auditori. Controlul activității de planificare cuprinde procedurile de conducere, supraveghere și revizuire necesare spre a ne asigura că planificarea sarcinilor de audit este bine făcută. Măsurile preliminare ale acestei faze pot include normele, normativele, documentația prevăzută de International Auditing Standards (INTOSAI și IFAC), și aprobarea unei liste de verificare.

Conducătorul auditului trebuie să dea avize scrise de aprobare pentru orice fel de schimbare a sarcinilor de planificare a auditului. Schimbările care modifică elemente importante ale planului general de audit – cum ar fi obiectivele planului de control, perioadele când are loc, sau resursele umane și/sau financiare alocate unor activități – trebuie să primească avizul și aprobarea conducerii superioare (senior manager).

**Probleme de metodologie cuprinse în *Ghidul European de Implementare***

1. Sursele și metodele de obținere a datelor și informațiilor necesare controlului:

- Surse
- Metode
- Natura datelor/informațiilor

2. Abordarea auditului:

- Obiectivele controlului
- Testarea

3. Studierea și examinarea controlului intern și a testelor de control

4. Sistemele informatice folosite

- Controalele generale ale instalației și sistemelor folosite
- Controalele aplicațiilor/softurilor folosite

5. Tehnica de eșantionare a auditării (obținerea de eșantioane relevante)

6. Proceduri analitice

- Analiza trendului
- Analiza raporturilor între elementele studiate
- Analiza predictivă

7. Folosirea lucrărilor efectuate în același domeniu de către alți auditori și experți

8. Documentarea

9. Metodologia de control al performanței

- Tehnici de culegere a datelor
- Tehnici de analiză a informațiilor

Planificarea auditării trebuie să cuprindă și activitatea de monitorizare a auditului, făcută de directorul auditării, care trebuie să compare timpul planificat cu timpul efectiv al fiecărei activități, coroborând fișele de post, completate de fiecare auditor. Costurile monitorizării constituie un indicator important în evaluarea modului în care se desfășoară un control (dacă merge sau nu în direcția dorită).

O revizuire independentă a propunerilor de audit, programelor și planurilor de audit, de către niveluri ierarhice egale din cadrul aceleiași instituții, sau din alte unități de control similare, este de asemenea o metodă folositoare de verificare a calității procesului de planificare.

### **Calitatea pe parcursul executării auditului**

Executarea auditului constituie acea fază a procesului de audit în care se colectează date, informații necesare în scopul elaborării unei păreri generale privind domeniul ce urmează a fi controlat sau poate fi o etapă în care sunt oferite concluzii și recomandări privind obiectul auditării. Este important ca auditarea să se desfășoare conform planului inițial de auditare, și numai atunci când se modifică circumstanțele inițiale ale planului, trebuie să se facă modificările necesare impuse de noua situație creată când planificarea inițială nu mai corespunde realității de pe teren.

#### ***Participanți***

Principalii participanți în această fază a auditării, într-o structură ISA condusă de la nivel central sunt: directorul general responsabil al instituției (senior manager), directorul auditului respectiv (director de audit), auditorul principal și membrii echipei de control. Directorul auditului respectiv și auditorul principal au sarcini generale de management (conducere și revizuire). Auditorul principal are, pe lângă sarcinile sale, și pe acelea de auditori de calitate a activității prestate de ceilalți controlori din echipa care efectuează auditul.

#### **Elemente ale calității în executarea auditului**

Răspunderea pentru calitatea controlului pe parcursul fazei de execuție a controlului reprezintă sarcina auditorului principal. Pentru a-și îndeplini atribuțiile, auditorul principal, eventual ajutat de directorul de audit, sau alt supervisor, trebuie să asigure ca:

- membrii echipei de audit să înțeleagă planul de sarcini de audit care-i revine fiecăruia în parte, de asemenea trebuie ca aceștia să dețină competențele impuse de activitatea lor, să asigure că nu există conflicte de interese sau alte obstacole care să-i împiedice pe acești auditori să-și efectueze sarcinile cu obiectivitate și competență;
- membrii echipei de auditare sunt supravegheați la rîndul lor, în realizarea activităților nominalizate de audit;
- auditul evoluează conform planului inițial de sarcini de audit;
- abordarea și metodologia de control rămân cele adecvate activității respective, în privința colectării informațiilor și datelor, și se efectuează modificările necesare atunci când e cazul;
- schimbările metodologiei de control sau alte elemente ale planului de sarcini de control sunt aprobate de auditorul principal, și, dacă e nevoie, de alte niveluri mai înalte ale ierarhiei din Instituția Supremă de Audit;
- atunci când apar probleme sau circumstanțe neprevăzute în planul inițial, se caută asistență spre a rezolva noile situații apărute;
- documentația auditării este păstrată în mod adecvat și poate fi identificată în orice moment, în legătură cu verificările și descoperirile făcute pe parcursul controlului;
- procedurile de colectare a datelor necesare pentru control sunt urmate întocmai;
- sistemele de control intern ale instituției auditate, inclusiv sistemele informatice, sunt corect evaluate și testate, și există documentația necesară pentru ele;

- tehnicile de colectare a datelor și informațiilor necesare analizei, eșantioanele pe care se efectuează controlul și procedurile analitice recomandate sunt corect folosite, atunci când e nevoie de ele.
- documentele ce se elaborează pe parcursul controlului cuprind date pertinente, fiabile și suficiente, pe care să se poată fundamenta concluziile, recomandările și opinia formulată de proiectul final de raport al auditului;
- toate rezultatele de pe parcursul testărilor din audit și toată documentația rezultată, se sprijină pe date reale; rezultatele auditului la rândul lor sunt revizuite și verificate, și există date și documente și pentru aceste revizuri;
- descoperirile efectuate pe parcursul auditării sunt descrise în mod obiectiv, sunt conforme cu realitatea, sunt precise, sunt cuprinzătoare pentru întregul domeniu controlat; există o accentuare a aspectului material și o concizie a raportărilor. Documentația privind fiecare problemă (scriptică sau electronică) trebuie să existe sub forma unui manual, și dacă e cazul, trebuie discutată și aprobată de conducerea superioară.

Într-o curte de audit descentralizată, participanții din etapa de execuție pot fi doar auditorul principal și echipa sa de auditori, cu un senior magistrat sau *contre-rapporteur* care are sarcina să verifice veridicitatea revizuirii și să ofere, în cazurile necesare, consultanță și asistență, la cererea controlorilor.

### ***Roluri și răspunderi***

Este folositor ca înainte de a începe munca de teren propriu-zisă, auditorul principal să revizuiască cu grijă planul de sarcini de audit, spre a se asigura că poate fi într-adevăr implementat. Dacă acest auditor principal funcționează ca lider al unei echipe de control această reactualizare a sarcinilor de plan trebuie făcută împreună cu toți auditorii din echipa de control respectivă, spre a exista certitudinea că toată lumea înțelege obiectivul general al planului precum și sarcinile de plan defalcate pentru fiecare, în scopul discuției cu fiecare, referitoare la posibile dificultăți. Problemele ridicate și rezolvate în această ante-etapă pot evita să apară mai târziu probleme și întâzieri în desfășurarea propriu-zisă a auditului.

Pe parcursul unei auditări, auditorul principal trebuie să supravegheze munca echipei de auditori și să verifice dacă activitatea lor respectă planul. Natura acestui rol al supervisorului, precum și limitele sale depind de câțiva factori, cum ar fi: numărul de auditori angajați în audit, experiența lor ca auditori, priceperea, calificările pe care le dețin și aptitudinile acestora. Se întâmplă frecvent ca, pe parcursul controlului, să apară dificultăți neanticipate în planul inițial, și în această situație, membrii echipei trebuie încurajați să ceară asistența auditorului principal sau a unor auditori din instituție, cu mai multă experiență în domeniu.

Dacă apare o problemă neprevăzută, pentru care nu există cunoștințele necesare spre a o rezolva, auditorul principal trebuie să solicite sprijin din partea unor experți în domeniul respectiv. De exemplu, dacă apare o problemă de legislație, auditorul principal trebuie să solicite consultanța unor experți în legislația respectivă, fie în interiorul



instituției, fie în afara ei. Probleme de analiză a unor evenimente, pot necesita angajarea unor auditori experți în statistică, sau în economie, sau în alt domeniu, după caz.

În implementarea planului de audit, constituie o practică bună de lucru realizarea unor rapoarte zilnice sau săptămânale privind timpul alocat pe activități de control. Astfel de raportări sunt utile atunci când vrem să controlăm dacă auditul se desfășoară conform planului iar activitatea auditorilor se desfășoară conform programului.

Această sarcină de supraveghere a activității auditorilor devine mai grea, atunci când trebuie supravegheate grupe de auditori aflați în zone diferite și care controlează multiple domenii. În această situație, de fapt sunt mai multe echipe de auditori care lucrează simultan și fiecare din ele are un „lider”.

Sarcina auditorului principal este aceea de supraveghere și coordonare a activității acestor echipe, spre a se asigura că rezultatele finale ale controlului sunt compatibile între ele și dau împreună un ansamblu coerent de informații.

În birourile de auditare cu structură ierarhică piramidală și în Curțile de Audit cu conducere centralizată, deasupra nivelului auditorului principal există mai multe niveluri ierarhice. În aceste tipuri de organizații, cel puțin unul din nivelurile superioare de supervizare (directorul auditului) trebuie, să rămână în contact permanent cu auditorul principal și să revadă, la intervale de timp pre-stabilite, evoluția auditului, identificând orice fel de problemă ce ar putea apărea. Acest superior ierarhic este în general răspunzător pentru autorizarea modificărilor esențiale ale planului de sarcini de audit și tot el este acela care angajează experți consultanți pe domenii, atunci când această solicitare este formulată de auditorul principal.

În Curțile de audit cu o structură mai descentralizată, sunt mai puține niveluri ierarhice deasupra nivelului de auditor principal (sau chiar nici unul). Există un magistrat cu mare experiență (senior magistrate) sau *contre – rapporteur* care poate oferi asistență, sfaturi și consultanță, dacă i se cere, dar el nu are dreptul să preia sarcinile auditorului principal, sau să-l conducă pe acesta în desfășurarea executării auditului. Această structură de organizare atribuie toate responsabilitățile pe nivelul auditorului principal, care este principalul responsabil în organizarea și desfășurarea auditului.

La sfârșitul testării rezultatelor auditului, auditorul principal și nivelurile ierarhice superioare – dacă acestea există – trebuie să re-examineze toate aspectele sarcinilor efectuate pe parcursul auditului, inclusiv testele realizate, documentele, fișele de lucru, raportările intermediare și documentația făcută pentru ele. Este de dorit ca în această etapă, dacă se poate, să se identifice modificările sau îmbunătățirile necesare pentru auditările ulterioare.

### ***Cerințe și măsuri de asigurare a controlului calității în execuție / Muncă de teren***

Munca de teren, care a fost în prealabil planificată și cuprinsă în etapa planului de activitate a auditului, trebuie alocată pe fiecare membru al echipei de control. Pentru asigurarea controlului calității pe parcursul etapei de execuție a auditului propriu-zis, măsurile ce trebuie luate includ procedurile de conducere, supervizare și revizuire necesare spre a ne asigura că membrii echipei își înțeleg fiecare sarcină repartizată, din

planul general de audit, și că metodologiile alese pentru auditare sunt aplicate în mod adecvat.

Măsurile preliminare pot include o schiță a politicii manageriale a Instituției Supreme de Audit privind folosirea chestionarelor care să stabilească ce anume activități trebuie efectuate, și ce tip de date și informații trebuie colectate. Un alt tip de politică managerială trebuie să includă orientări clare privind alcătuirea dosarelor auditului, începutul activității și documentația de raportare a activității prestate efectiv, rezultatele obținute, modul de folosire a fișelor de lucru, și pentru auditarea propriu-zisă, și pentru controlul sistemelor folosite pe parcursul auditului.

Următoarea discuție rezumă rolurile care pot fi alocate fiecăruia, într-o structură ISA de tip piramidă. Într-o Curte de Audit, cu structură mai descentralizată, majoritatea acestor atribuții revin auditorului principal.

Răspunderea principală privind calitatea pe parcursul fazei de execuție, revine auditorului principal, care trebuie să încerce să îndeplinească criteriile stabilite în tabelul numit *Elemente ale calității pe parcursul execuției auditării*. În plus față de rolurile lor de supervizare, directorul auditului și directorul acestuia, din timp în timp trebuie să revadă evoluția controlului, spre a se asigura că sunt respectate toate criteriile prevăzute în *Elementele calității*.

Ca regulă generală, în birourile de audit cu structură de piramidă, fiecare membru al echipei e controlat de nivelul ierarhic imediat superior. Membrii echipei de control trebuie să li se explice în permanență că ei sunt răspunzători de munca de pe teren și că răspund în fața superiorului,

Auditorii, indiferent de nivelul lor ierarhic în organizație, trebuie încurajați și ajutați să identifice posibilele neajunsuri în planul de sarcini de audit, și să raporteze superiorilor orice informație relevantă de pe parcursul controlului. Feedback-ul între auditorii care lucrează pe teren și superiorii lor ajută la dezvoltarea relațiilor și comunicării la toate nivelurile ierarhice, precum și la o înțelegere mai bună a sarcinilor de control și ale aspectelor legate de acestea.

### **Calitatea raportării rezultatelor auditului**

În această etapă, datele și informațiile culese de pe teren sunt analizate, se formulează concluzii, și se scriu rezultatele sub forma unor documente. În funcție de natura și de obiectivele auditului, poate fi vorba sau de o declarație scurtă care atestă valabilitatea declarațiilor financiare controlate, sau de rapoarte scrise mai cuprinzătoare ca număr de pagini, privind analiza economică, eficiența și eficacitatea unei organizații, din punctul de vedere al politicilor, operațiunilor desfășurate și al programelor sale.

### ***Participanții***

Într-o instituție centralizată de audit, principalii participanți în această fază sunt auditorul principal și echipa de audit, care pregătesc proiectul de raport; senior managerul și directorul de audit, care revizuiesc proiectul de raport; conducătorul instituției și/sau adjunctul său, care trebuie să aprobe raportul. În multe instituții de audit este necesară și

revizuirea de către un alt individ sau alt grup independent, înainte de semnarea finală efectuată la nivelul cel mai înalt al ierarhiei.

Într-o Curte de Audit, participanții depind de structura Curții. În unele cazuri, răspunderea principală revine auditorului principal, în altele revine unui *magistrat* de rang superior sau unui *avocat general* care examinează, iar deciziile finale sunt luate de *colegiul camerei respective*.

În ambele cazuri prin *procedura contradictorie* participă și instituția auditată.

### ***Roluri și răspunderi***

În pregătirea raportului final, trebuie acordată o atenție specială elementelor cuprinse în tabelele următoare: *Elementele calității în raportarea auditului și Conținut tipic al unui raport de audit*.

După ce auditorul principal a finalizat un proiect de raport de audit este folositor ca acest proiect să fie revăzut de un alt auditor cu experiență similară, care ar putea nota lacunele sau neajunsurile din raport care trebuie corectate. Într-un birou de audit în mod tipic prima persoană care vede raportul este directorul de audit sau superiorul auditorului principal. Într-o Curte de audit această persoană poate fi un auditor senior.

Se recomandă ca această analiză să fie cuplată sau urmată de alte analize ale proiectului de raport la nivele superioare sau de către alte componente ale organizației dacă subiectul raportului este sensibil sau materialul este deosebit de complex. De exemplu, dacă auditul incumbă aspecte juridice semnificative, raportul trebuie să fie analizat de specialiștii în domeniul juridic ai ISA sau de către consultanți juridici externi. Într-un audit al performanței care implică metodologii complexe, experți interni sau externi pot fi necesari pentru a se asigura faptul că datele și analizele sprijină concluziile. Rezultatele tuturor analizelor trebuie să fie documentate și incorporate în lucrări de audit. În unele Curți de audit raportul este analizat de specialiști juridici.

### ***Elemente ale calității în raportarea auditului***

**Calitatea raportului de audit trebuie evaluată din mai multe perspective.**

**Următoarele elemente cheie trebuie urmărite pentru a asigura calitatea necesară a auditului:**

- Structura raportului respectă normele și standardele interioare ale instituției.
- Raportul este clar, concis, precis, simplu și obiectiv. Faptele sunt prezentate în termeni neutri. Raportul este constructiv, prezintă concluzii pozitive și negative.
- Trebuie să ne asigurăm că toate rezultatele auditului au fost evaluate în privința legalității sale, a veridicității informațiilor pe care se bazează și a statisticii faptelor.
- Trebuie să ne asigurăm că există informații reale și fiabile pe care se sprijină opiniile, concluziile și recomandările formulate în *opinia* echipei de auditori. Trebuie să fim siguri că se poate asigura urmărirea fazelor de desfășurare a auditului și se poate retrasa proveniența descoperirilor făcute de control, și a documentelor pe care acestea se bazează, printr-o verificare încrucișată a acestora.

- Toate concluziile au fost incluse. Orice aspecte conflictuale au fost evaluate cu atenție și a fost dată o explicație validă.
- Au fost luate în considerare evenimentele relevante după audit în măsura în care auditorul principal a avut cunoștință de acestea.
- Reprezentanțele scrise au fost realizate de managementul instituției auditate în special în cazul în care concluziile materiale ale auditului nu au putut fi altfel confirmate.
- Trebuie să ne asigurăm că procedurile recomandate de instituție, pentru sesizarea fraudării sau falsificării rezultatelor au fost respectate întocmai.
- Raportul propus a fost revizuit în cadrul ISA în conformitate cu politicile sale inclusiv de către experți juridici și alți experți.
- Trebuie să ne asigurăm că instituției auditate i s-a dat ocazia să citească și să formuleze opinii în privința proiectului de raport final. Trebuie să ne asigurăm că toate divergențele de opinie între auditor și instituția controlată au fost rezolvate sau printr-o procedură contradictorie sau pe parcursul unei conferințe în care se confruntă echipa de auditori și instituția auditată, înainte de redactarea proiectului de raport final.
- Validarea raportului final s-a realizat în conformitate cu politicile ISA.
- Termenele limită au fost respectate.

#### ***Conținut tipic al unui raport de audit***

Rapoartele, atât cele privind respectarea normelor legale și cele privind performanța trebuie redactate în format standard. Ghidul European de Implementare solicită auditorului să acorde atenție următoarelor aspecte:

- Titlul
- Data și semnătura
- Obiectivele controlului și gradul său de detaliere
- Completitudinea (trebuie specificate domeniile care nu sunt acoperite de audit)
- Cui va fi trimis ulterior raportul final al controlului
- Identificarea punctelor ce trebuie examinate
- Baza legală
- Conformitatea cu standardele
- Data la care trebuie predat raportul final

#### ***Rapoartele de control pentru declarațiile financiare***

Un raport de audit pentru o declarație financiară este în general în format standard, referindu-se la declarația financiară în întregul ei. Formularea opiniei auditului va fi influențată de legile pe care trebuie să le respecte auditorul, dar conținutul trebuie să explice cu exactitate dacă auditorul este mulțumit de informațiile date, sau are nevoie în plus de alte date.

În conformitate cu ISA 700 a IFAC și Secțiunea 4.0.10 a codului INTOSAI de Etică și Standarde de Audit (Standarde INTOSAI), o *opinie necalificată* este dată atunci când auditorul este mulțumit cu toate aspectele materiale și anume:

a) declarațiile financiare s-au fundamentat pe baze contabile riguroase și pe politici care au fost explicate cu consecvență;

- b) declarațiile financiare respectă standardele legale și reglementările în vigoare;
- c) opinia prezentată de declarațiile financiare este consecventă cu cunoștințele auditorului despre instituția auditată; și
- d) există toate informațiile privind elementele materiale relevante pentru declarațiile financiare.

Dacă un aspect neobișnuit sau important trebuie să fie inclus în raportul de audit pentru a facilita cititorului să înțeleagă corect declarațiile financiare, acest aspect trebuie cuprins într-un paragraf separat de opinia de audit pentru a nu da impresia că raportul de audit este calificat (Secțiunea 4.0.11 a Standardelor).

Dacă auditorul nu este capabil să ofere o *opinie necalificată* în mod uzual auditorul oferă una din următoarele opinii de audit (secțiunile 4.0.13 – 4.0.15 ale standardelor INTOSAI și ISA 700):

*O opinie calificată* atunci când auditorul nu este de acord cu modul în care este tratată o informație din Declarația Financiară, care este materială, dar nu esențială pentru înțelegerea Declarației Financiare.

*O opinie adversă* atunci când auditorul este incapabil să formuleze o opinie necalificată privind o declarație financiară ca întreg și consideră că datele materiale prezentate fie sunt insuficiente, fie sunt irelevante, fie sunt pur și simplu false.

*Un Refuz de a formula o opinie* atunci când auditorul consideră că informațiile care i se prezintă sunt fie prea puține, fie insuficient documentate, și practic el nu are pe ce să lucreze (nu-și poate îndeplini atribuțiile din lipsă de date).

În mod obișnuit ISA oferă un raport detaliat care amplifică opinia în cazurile în care nu a fost capabilă să ofere o *opinie necalificată* (Secțiunea 4.0.16 a Standardelor INTOSAI).

### ***Rapoartele de auditare a performanței***

În mod obișnuit, rapoartele de audit al performanței includ următoarele elemente (7.2 din recomandarea nr. 41 a *Ghidului European de Implementare*):

- Prezentare generală a mediului în care funcționează organizația ce va fi supusă controlului;
- Obiectivele auditului;
- Rezumat al metodologiilor de audit folosite pentru colectarea și analizarea datelor și indicarea surselor acestor date;
- Explicarea criteriilor folosite pentru interpretarea descoperirilor făcute de auditori;
- Concluziile considerate ca fiind relevante pentru utilizatorii finali ai raportului;
- Concluziile referitoare la obiectivele auditului; și
- Recomandări.

Trebuie să se acorde posibilitatea ca managementul instituției auditate să comenteze proiectul de raport, iar comentariile sale să fie incluse acolo unde este necesar.

Opinia Auditorilor – descoperirile, concluziile și recomandările în *auditul performanțelor* prezintă sau o opinie favorabilă, sau critici cu privire la nedeplinirea unor standarde pe care organizația respectivă trebuie să le realizeze.

De asemenea, trebuie să ofere informații independente privind datele economice, eficiența și eficacitatea sau despre modul de îmbunătățire a acestora.

După ce se termină procesul de revizuire a datelor pentru proiectul de raport final, în această fază, proiectul este prezentat instituției auditate, care poate să-și manifeste acordul sau dezacordul cu privire la conținutul acestui proiect de raport final. Dacă

instituția auditată prezintă și alte date sau informații, care să le verifice pe primele sau dacă nu este de acord cu rezultatele controlului și își susține punctul de vedere cu alte informații relevante, este mai bine ca lucrurile să se clarifice în această etapă, înainte de redactarea finală a raportului, evitându-se o confruntare publică între instituția controlată și organismul de control, după publicarea raportului final.

Spre a se evita întârzierile în predarea raportului final, este de dorit să se fixeze o anumită perioadă de timp pentru instituția auditată, în care aceasta să-și prezinte criticile sau opoziția față de rezultatele controlului – și să prezinte argumente pentru punctul său de vedere. În general, această perioadă este de 35 – 40 de zile, și dacă și după scurgerea acestei perioade tot nu există acord, se mai prelungește perioada, dar numai dacă aceste întârzieri sunt justificate. Auditorul principal și echipa sa de auditori trebuie să examineze cu corectitudine și spirit de „fair-play”, obiecțiile formulate de instituția controlată, pe parcursul *procedurii contradictorii*.

În anumite Instituții de Audit, obiecțiunile formulate de instituția controlată sunt la rândul lor trimise la un *nivel superior* al instituției, care trebuie să le citească și să-și exprime punctul de vedere cu privire la corectitudinea rezultatelor prezentate de echipa de auditori.

După ce se termină și etapa *procedurii contradictorii*, pasul următor este publicarea raportului final. Într-o Instituție de Audit cu structură piramidală, decizia privind publicarea raportului e luată de *auditorul general* sau de un oficial de rang înalt din instituție.

În Curțile de Audit, procedura contradictorie poate avea loc în Colegiul Camerei respective. Proiectul de raport final precum și rezultatele revizuirilor și confruntării rezultatelor, sunt prezentate tot Colegiului Camerei, care ia decizia publicării raportului final. În ambele cazuri, trebuie să existe *toate documentele* care justifică cine are dreptate: auditorii sau instituția auditată.

### ***Măsuri și condiții necesare în verificarea calității și corectitudinii raportului final***

Această etapă a pregătirii raportului trebuie cuprinsă încă de la început, în planificarea sarcinilor de audit, și este răspunderea auditorului principal și a directorului auditului. Măsurile de control al calității pe parcursul raportării rezultatelor controlului includ procedurile de conducere, supervizare și revizuire, spre a exista certitudinea că rezultatele rapoartelor de audit respectă legislația în vigoare și normele interne ale Instituției Supreme de Audit. Ele au fost trecute în revistă în tabelele intitulate: Elemente ale calității în raportarea auditului și în Conținut tipic al unui raport de audit.

După ce se termină și este aprobată cercetarea de pe teren se poate pregăti un raport intermediar, pregătit de auditorul principal, ajutat de auditorii care se ocupă de controlul respectiv, și revizuit de directorul de audit, care trebuie trimis la organizația auditată pentru obiecții și pentru procedura contradictorie.

Scopul acestui raport intermediar este verificarea fidelității și adevărului conținut în datele raportate înainte de redactarea proiectului de raport final.

După ce instituția auditată examinează raportul intermediar la rândul ei, se poate merge la etapa următoare adică redactarea proiectului de raport final. Directorul auditului trebuie să evalueze cu mare grijă măsura în care redactarea raportului satisface criteriile prezentate în tabelele: *Elemente ale calității în raportarea auditului și Conținut tipic al unui raport de audit.*

În anumite instituții de audit există sistemul în care raportul de audit e prezentat unei secții, de auditorii din aceeași instituție, pentru verificarea corectitudinii rezultatelor, înainte de a fi prezentat directorului auditului respectiv pentru revizuirea și aprobarea finală.

Aceeași etapă poate fi realizată și în alt mod: directorul auditului respectiv analizează rezultatele, și după ce le aprobă, proiectul de raport final este înaintat spre semnare și aprobare conducătorului superior al Instituției de Audit sau adjunctului acestuia.

În anumite Instituții de Audit există și practica celei de-a doua verificări de un alt oficial (auditor de rang înalt), tehnică numită „second partner review”, care-și exprimă punctul de vedere privind corectitudinea și fidelitatea datelor cuprinse în proiectul de raport.

Dosarul cuprinzând raportul și dosarul controlului respectiv (deci datele culese pe teren) trec ulterior la directorul general răspunzător de controlul respectiv, pentru verificarea finală. Acesta trebuie să verifice dacă există încălcări serioase de natură legală sau de siguranță a datelor, și dacă aceasta se întâmplă, el e obligat să ia legătura cu un consilier juridic. Acest Director General are în sarcină aprobarea finală a raportului, precum și corecțiile necesare, atunci când e cazul.

O altă etapă ar fi editarea raportului de către un redactor (din interiorul sau din afara instituției) – deci o verificare editorială, spre a asigura claritatea exprimării textului. Aceasta poate fi făcută și de o persoană din afara instituției, care nu cunoaște nimic din raport, dar e un fel de „cap limpede”, care face ca raportul să poată fi înțeles de persoane care nu sunt de meserie contabili sau finanțști, dar trebuie să înțeleagă datele, de exemplu publicul larg și membrii Parlamentului.

Raportul final modificat și schimbat ca atare este ulterior trimis conducerii Instituției de Audit sau Adjunctului care-l examinează, formulează observațiile sale, și-l semnează .

### **Urmărirea rezultatelor auditului**

Această etapă are două scopuri: unul este acela să se obțină o reacție adecvată din partea organizației supuse controlului sau din partea altor organizații răspunzătoare de acest control. Dacă organizația supusă controlului a acționat spre a-și remedia neajunsurile, Instituția de Audit trebuie să recunoască acest fapt. Dacă, în caz contrar, organizația controlată n-a reacționat cu nimic, și nu și-a remediat defectele, Instituția de Audit trebuie să dea publicității faptul că problemele persistă în timp.

Al doilea scop al urmăririi rezultatelor auditului constă în fundamentarea viitoarelor audituri pe care le va efectua instituția respectivă. Dacă aceasta consideră că lipsurile și defectele constatate în raport au fost remediate, activitatea ulterioară de

control a aceleiași instituții va consta doar din verificări minime care să confirme că problemele respective au fost remediate. Dacă lucrurile nu stau astfel, (incorectitudinile persistă), vor trebui reluate controalele, pe aceeași parametri, cu speranța că totuși instituția auditată își va îndrepta situația. Modalitățile pentru urmărirea rezultatelor auditului variază considerabil în funcție de situație. În unele cazuri, o simplă anchetă-chestionar la care conducătorii instituției auditate trebuie să răspundă poate fi suficientă. În altele, e necesară o examinare mai detaliată și o retestare. Alegerea variantelor variază în funcție de problema respectivă.

Instituțiile Supreme de Audit urmăresc consecințele activității lor, în diferite moduri: în unele cazuri, urmărirea rezultatelor auditului poate fi o etapă precisă din procesul de auditare. Această abordare este potrivită dacă instituția auditată este improbabil să mai fie supusă vreunui alt control în viitorul apropiat. În alte situații, rezultatele *controlului precedent vor fi incorporate* în planul pentru următorul audit al aceleiași instituții. Acest mod de abordare e valabil în situațiile în care una și aceeași instituție este verificată la intervale regulate de timp.



## CAPITOLUL III – ASIGURAREA CALITĂȚII POST-AUDIT

### Generalități

După cum s-a discutat în capitolul precedent, fiecare Instituție de Audit trebuie să dispună de un sistem de verificare a calității controlului, în interiorul său, în fiecare fază procesuală a desfășurării acestuia. În afară de acest sistem care trebuie să funcționeze permanent, Instituțiile de Audit trebuie să asigure o verificare externă a calității rezultatelor controalelor efectuate. Aceste verificări „la rece” ne ajută să ne dăm seama dacă sistemele lucrează într-adevăr în mod eficient, și au și rolul de a îmbunătăți calitatea viitoarelor audituri.

Paragraful 2.1.25 din standardele de Audit INTOSAI specifică:

*„Instituția Supremă de Audit trebuie să adopte politici și proceduri de revizuire a eficienței și eficacității normelor și procedurilor interne pe care le folosește.”*

Această obligație este accentuată de paragraful 2.1.27, care precizează că:

*„ISA trebuie să construiască sisteme și proceduri care să:*

- a) garanteze că procesele generale de asigurare a calității au operat în mod satisfăcător;*
- b) asigure calitatea raportului final de audit, să ofere metode de îmbunătățire a calității controalelor;*
- c) asigure că aceleași greșeli nu vor mai fi comise pe viitor.”*

În același sens, paragraful 2.1.28, adaugă:

*„... e de dorit ca ISA să-și stabilească toate aranjamentele privind normele de asigurare a calității. Adică, planificarea, conducerea și raportările privind un eșantion de audituri trebuie verificate în detaliu de către auditorii instituției care nu au lucrat la controalele respective, care se vor consulta cu conducătorii în privința corectitudinii și respectării normelor și a raportărilor periodice, care trebuie să fie verificate de top managementul Instituției de Audit respective”.*

La fel, paragraful 2.1.29 recomandă ca:

*„Este de dorit ca Instituția Supremă de Audit să-și organizeze ea însăși un departament intern de audit care să aibă o Cartă și să acorde asistență instituției în vederea asigurării conducerii auditurilor și a menținerii la cote înalte a calității auditorilor.*

În plus față de aceste norme, adăugăm *Ghidul European de Implementare nr. 51*, care spune că trebuie să existe două etape în acest proces al asigurării calității activității auditorilor:

*„Într-o primă fază, ISA trebuie să-și definească politicile și normele interne privind rezultatele auditurilor, și după aceea să pună la punct acele proceduri care să asigure îndeplinirea acestor politici. Este vorba de respectarea normelor legale în domeniul controlului respectiv, precum și de îndeplinirea, de către Instituția de Audit, a așteptărilor cerute de mediul social și politic în care funcționează”.*

Aceeași Directivă 51 precizează că:

„Dacă procedurile și politicile subliniate mai sus oferă o bază spre realizarea nivelului dorit al calității, nu este suficient doar ca ele să fie aplicate. Este necesar să se obțină asigurarea că toată lumea le-a înțeles, le aplică și că într-adevăr ele își ating obiectivele pentru care au fost create”.

### **Tipuri de analize post-audit ale calității „la rece”**

Aceste analize post-audit ale calității pot avea următoarele forme:

- *Evaluări interne:* Aceste evaluări sunt realizate de auditorii angajați ai Instituției Supreme de Audit sau de alți experți care nu lucrează la un anumit control determinat (sunt exteriori acestuia). Aceștia trebuie să evalueze prezentarea și formatul raportului, conținutul tehnic și calitatea, impactul inițial și evaluarea generală.
- *Evaluări externe:* Aceste evaluări sunt făcute de persoane din exteriorul Instituției Supreme de Audit proveniți din mediul academic, din grupuri profesionale externe sau alte ISA – care pot fi angajați de Instituția de Audit pe durata în care examinează un anumit raport.
- *Feedback provenind de la instituția auditată:* Instituției auditate i se cere opinia privind modul în care a fost executat controlul, ce fel de „valoare adăugată” a obținut prin aplicarea recomandărilor făcute de Instituția Supremă de Audit.
- *Evaluarea făcută de echipa de auditori:* este aceea în care auditorii răspunzători de un anume audit se adună și discută ce anume lecții au fost însușite, ce a mers bine și ce nu, și ce lecții pot fi însușite pentru viitoarele controale.

Un tip important de evaluare externă este cel numit analiză colegială - evaluare făcută de o instituție similară de control, care este de obicei realizată la un interval de mai mulți ani. În acest tip de evaluare, structura organizațională a instituției de audit, metodele sale de lucru, metodologia folosită sunt evaluate de o ISA echivalentă care de asemenea asigură măsuri pentru îmbunătățire. Acest tip de auditări, în țările candidate la Uniunea Europeană sunt în cadrul proiectului SIGMA, care angajează senior auditori ai ISA din țările membre ale UE, deși scopul acestora e cu mult mai mare decât controlul calității.

Controalele „la rece” și verificările acestora în mod indirect pot include anchete efectuate de terți, feedback obținut de la comitetele parlamentare sau de la parlamentari care au primit și examinat rapoartele de audit, comentarii asupra rapoartelor provenind de la mass-media, sau alte modalități de verificare, după ce rapoartele au fost date publicității.

### **Obiectivele verificărilor post-audit**

Evaluarea eficienței a controlului de calitate a unui audit și a metodologiilor și procedurilor folosite implică studierea unor rapoarte reale de audit. Scopul acestei verificări nu este acela de a analiza în detaliu anumite rapoarte precise de audit, ci de a

determina ce fel de tipuri de controale au fost gândite să fie aplicate în auditurile respective, cum au fost implementate aceste controale, ce anume „goluri” din controalele respective trebuie „umplute”, sau ce anume alte modalități există de îmbunătățire a eficienței și/sau eficacității sistemului de control asupra rapoartelor de audit.

Pentru cei care efectuează verificări interne sau externe ale auditurilor, și redactează rapoarte privind corectitudinea unor proceduri folosite de Instituțiile Supreme de Audit, listele de verificare date în **Anexa F** sunt foarte folositoare. Alte aspecte referitoare la verificările post-audit sunt conținute în **Anexa G**.

Anumite Instituții Supreme de Audit au găsit că este utilă o metodologie a auto-evaluării rapoartelor lor de audit și a activităților privind calitatea de către terțe instituții.

Alte instituții de același tip caută să obțină și părerea instituțiilor supuse controlului, dar această metodă nu conduce la rezultate fiabile decât în cazurile în care între Instituția Supremă de Audit și cea pe care aceasta o controlează există o relație îndelungată, bazată pe respect reciproc.

### **Evaluările interne**

Evaluările interne ale Instituțiilor Supreme de Audit depind în mare măsură de structura instituției respective. Într-un birou de audit cu o structură puternic centralizată, o practică obișnuită este crearea unei structuri separate, de control al calității, nesubordonată decât Auditorului General, și fără legături cu auditorii sau cu departamentele operaționale ale Biroului de Audit. Această structură de control poate lucra prin sondaj, cere examinarea câtorva rapoarte de control, le studiază în amănunțime, și formulează propriul său raport privind rezultatele calității activității de control către conducerea superioară. La fel, se poate organiza activitatea de evaluare și în cadrul unei Curți de Audit, în care răspunderea pentru calitatea rapoartelor de auditare aparține colegiului Curții de Audit.

Într-o Curte de Audit cu structură mai descentralizată, unde autoritatea aparține fiecărei unități componente, e nevoie de o abordare diferită a evaluării calității controalelor. Una din ele ar fi următoarea: Camera de Audit pentru o anumită activitate să fie verificată de o altă Cameră (din interiorul aceleiași Curți, specializată în alt domeniu de activitate). Activitatea celei de a doua Camere are doar caracter de consultanță și sfătuire, pentru Camera care solicită evaluarea rapoartelor de audit.

### **Evaluările externe**

Evaluările externe pot fi făcute de experți externi, independenți de Instituția Supremă de Audit. Abordarea este să se invite experți din sectorul privat sau din comunitatea academică spre a revizui părți relevante din munca ISA; de exemplu, o firmă privată de audit poate fi chemată să verifice auditurile declarațiilor financiare. La fel, poate fi invitată o firmă de consultanță sau un corp de profesori dintr-o academie respectată să verifice anumite rapoarte selecționate de control care au folosit metodologii care le erau cunoscute. Această abordare poate fi aplicată de fiecare din camerele unei curți de audit cu structură descentralizată precum și de ISA cu structură de conducere mai centralizată.

O altă abordare este foarte obișnuită și constă ca ISA să ceară unei instituții similare să facă verificarea câtorva rapoarte de audit și a calității activității de control (așa numită „revizuire colegială”); ceea ce este important este ca Instituția de Audit similară să dețină experiența în acel domeniu în care se cere să facă verificarea. În cazul unei Curți de Audit cu structură mai descentralizată e mai greu ca aceasta să accepte proceduri și tehnici de control elaborate de un Birou de Audit, care are propriile sale proceduri, și o structură de conducere de tip piramidă.

O verificare de tip „revizuire colegială” trebuie să verifice dacă sistemul intern al Instituției de Audit verificate - normele sale de control, procedurile sale, sunt conforme cu realitatea și dacă s-au respectat și aplicat standardele profesionale ale profesiei respective.

O altă metodă este un proces de revizuire tot de tipul „revizuire colegială”, dar organizată și plătită de experți ai ISA din proiectul SIGMA. Acest gen de verificare implică formarea unei echipe de experți formată din senior auditori cu mare experiență în domeniu, care verifică o anumită Curte sau Instituție de Audit.

În principiu, verificările de acest tip se concentrează pe verificarea calității activității instituției de audit respective, dar de fapt scopul real este verificarea unor aspecte importante, și anume: temeinicia legală a existenței unei structuri de audit și gradul de independență a conducerii instituției, indiferent de tipul de organizare pe care aceasta îl are. Scopul final al tuturor verificărilor este să se motiveze conducerea instituției respective să facă recomandări de îmbunătățire a activității generale, a metodologiilor de control, care au fost elaborate și de instituția respectivă, și de reprezentanții unor instituții similare reprezentând proiectul SIGMA (și finanțați de acest proiect, având aceeași specialitate cu experții din instituția verificată). Procedurile de lucru se stabilesc de către instituția de control respectivă, în colaborare cu verificatorul post-audit, cu scopul de a determina natura, anvergura, frecvența de repetare și datele unor revizurii post-audit.

### **Concluzii**

Verificările post-audit, dacă sunt realizate corect, constituie un tip de verificare important, fiindcă evaluează în mod independent și obiectiv dacă sistemul de control al calității în cadrul unei ISA este eficient și lucrează după cum a fost gândit să funcționeze.

Este de dorit să se pregătească rapoarte interne anuale sau verificări ale calității post-audit, care să concentreze și recomandările și rezultatele generale, și care să fie prezentate și discutate de personalul de audit al Instituției Supreme de Audit.

În acest sens, este vital ca managementul instituției, inclusiv conducerea superioară să asigure toate condițiile necesare pentru ca procesul de verificare a calității activității de audit să aibă loc într-adevăr. Implicarea activă a conducerii instituției în verificările post-audit și răspunderea acesteia privind soluționarea problemelor și obținerea de îmbunătățiri clare – prin decizii potrivite – constituie un element esențial în crearea unui climat sau mediu orientat către calitate, în instituția respectivă.

## CAPITOLUL 4 – MANAGEMENT INSTITUȚIONAL

### Introducere

Controalele calității sunt esențiale spre a ne asigura că planificarea, executarea și raportările fazelor de audit sunt realizate cum trebuie. Verificările post-audit evaluează dacă aceste controale lucrează într-adevăr și au rostul de a găsi căi de îmbunătățire a eficacității controalelor.

Procedurile de verificare menționate mai sus au drept scop să ne asigurăm că se îndeplinesc un minimum de standarde care asigură calitatea. Totuși, scopul este nu asigurarea unei calități minime, ci a uneia riguroase, ceea ce înseamnă capacități ale conducerii Instituției de Audit nu numai în elaborarea rapoartelor de audit, dar și în domeniul tehnicilor managementului și supervizării. Acestea pot fi căpătate sau prin experiență, sau prin cursuri de pregătire. Capacitățile cerute sunt priceperea de a conduce și a imprima dinamism personalului instituției – și cel de bază, și cel care sprijină instituția în activitatea ei de zi cu zi – până la capacități de altă dimensiune, mai cuprinzătoare, cum ar fi planificarea strategică și bugetară. ISA cele mai eficiente sunt cele care investesc timp și resurse importante în a asigura ca directorii de la toate nivelurile organizației să învețe și să-și perfecționeze în permanență aceste abilități, în sensul de a avea o structură organizațională care mărește eficacitatea și productivitatea resurselor personalului.

Un management instituțional competitiv al instituțiilor de stat mai înseamnă și relații eficiente în acele instituții care au capacitatea să facă aceste schimbări posibile, sau să cauzeze producerea acestor schimbări.

Aceste aspecte constituie subiectul prezentului capitol.

### Structura organizațională

Modul în care este structurată o organizație poate avea un efect profund asupra eficienței și eficacității sale. De asemenea, poate modifica calitatea activității sale, sau prin impulsivitatea personalului, sau prin blocarea inițiativelor acestuia, de asemenea prin stimularea sau blocarea conducerii unor verificări și supervizări ale activității de control. Nu există o structură organizațională tip care să se preteze cel mai bine unei Instituții Supreme de Audit (ISA). Fiecare structură de organizare totuși trebuie să-și examineze activitatea și să evalueze cu grijă potențialul de îmbunătățire a activității sale.

Structura trebuie privită în două dimensiuni:

- *Structura orizontală* se referă la numărul de unități separate în care este organizat personalul;
- *Structura verticală* se referă la numărul de niveluri ierarhice manageriale.

Cele două dimensiuni sunt inter-relaționate. În mod obișnuit, cu cât este mai mare numărul de departamente, cu atât este mai mare și numărul de niveluri ierarhice. Totuși, cele două dimensiuni trebuie privite separat, fiindcă fiecare dintre ele are un impact diferit asupra eficacității instituției.

### ***Structura orizontală***

Deciziile privind numărul de departamente organizatorice potrivit implică în mod inevitabil un compromis între obiective care se concurează unul pe altul. De exemplu, o structură cu multe departamente, dar care cuprind fiecare un număr redus de personal, facilitează specializarea și dezvoltarea abilităților în anumite domenii ale administrației. Acest tip de structură permite instituției o reacție rapidă și eficace la problemele puse în domeniile unde are loc controlul. Totuși, o structură de acest tip nu reacționează prompt când apar probleme neașteptate sau când trebuie să-și schimbe prioritățile, este relativ inflexibilă în aceste circumstanțe. Personalul angajat în anumite controale ale unor întreprinderi de stat tinde să continue să lucreze la rapoartele ce i-au fost deja trasate și nu se adaptează ușor atunci când instituția trebuie să-și schimbe urgent prioritățile.

O organizație care are departamente mai puține, dar încadrate cu mai mult personal, fiecare acoperind o arie mai mare de domenii în care efectuează controalele poate fi mai flexibilă în momentul în care se schimbă brusc prioritățile instituției (se cer controale în alte domenii). Personalul acceptă, în acest tip de structură, să i se dea să facă alt control, în locul celui deja început, fiindcă „mutarea” acestui personal dintr-un loc în altul, schimbarea relațiilor cu ceilalți colegi constituie un factor ce afectează moralul angajaților. Problema în acest tip de instituție este că personalul este mai puțin specializat și lucrează cu viteză mai mică.

Anumite Instituții de Audit au adoptat o structură matricială, de conducere, mai ales în evaluarea auditurilor privind performanța. În acest tip de structură, echipele de auditori sunt formate pentru un tip de control specific într-un anumit domeniu (ex: învățământ, sănătate publică, siguranță națională) la care se adaugă personal specializat în anumite domenii tehnice sau analitice (specialiști informaticieni, statisticieni, economiști). Auditorul principal poate proveni din oricare din aceste grupuri, depinzând de domeniul pe care se concentrează auditul.

Birourile instituției amenajate în teritorii, departe de „centru” pot constitui un element cheie în această structură de tip orizontal, fiindcă acolo oamenii angajați cunosc problemele locale și se adaptează mai repede la rezolvarea lor într-o zonă care reprezintă răspunderea lor, și pe care o cunosc foarte bine. Totuși, flexibilitatea instituției în acest tip de organizare este sever afectată, fiindcă reacția acesteia la apariția unor noi priorități în activitatea ei poate impune transferuri de personal în alte locații geografice, sau de la un departament din șirul aceleiași instituții, în altul. Anumite Instituții de Audit, după ce fac o evaluare a costurilor și avantajelor birourilor teritoriale care aparțin instituției, aleg opțiunea de a reduce efectivele de personal din aceste birouri teritoriale, sau de a micșora chiar numărul de birouri din teritoriu; tendința acestora a devenit evidentă în deceniile recente, fiindcă activitatea acestui personal din teritoriu a fost înlocuită prin telecomunicații de mare viteză și de mare fiabilitate.

### ***Structura verticală***

Structura verticală constituie o problemă pentru acele birouri de audit sau curți de audit care au structură managerială de tip ierarhic piramidal.

Deciziile privind structura verticală – numărul de niveluri de management – reflectă o manieră de compromis, la fel ca și deciziile privind structura orizontală. Orice structură de management vertical trebuie:

- să ofere tehnici de conducere, supervizare și revizuire;
- să comunice politica instituției și orientarea procedurală personalului de auditare; și
- să asigure consecvența între departamentele instituției și celelalte componente ale instituției.

Într-o structură de tip ierarhic piramidal, există limite care se pot recunoaște privind numărul de indivizi și de departamente care pot fi conduse și verificate de un singur manager. Aceste standarde care fac obiectul a numeroase texte și manuale, pot fi folosite spre a se vedea care e numărul minim de niveluri manageriale pentru ca o Instituție de Audit să funcționeze totuși în mod adecvat.

Majoritatea organizațiilor, totuși, sunt confruntate cu riscul de a avea structuri piramidale cu prea multe niveluri ierarhice. Prea multe niveluri ierarhice pot cauza următoarele disfuncționalități:

- pot absorbi prea mult din resursele de personal ale instituției, mai ales auditorii cei mai experimentați, care ar putea fi folosiți cu mult mai multă eficiență în realizarea controalelor;
- pot distorsiona serios fluxurile comunicaționale – în cele două sensuri – din interiorul organizației;
- pot conduce la un exces de supervizare, înnăbușind inițiativa individuală provenind de la nivelurile inferioare ale piramidei ierarhice;
- pot conduce la întârzieri în finalizarea rapoartelor de audit.

În anii recentți, multe Instituții de Audit au făcut eforturi considerabile spre a aplatiza numărul de niveluri ierarhice ale piramidei, eliminând unul sau mai multe niveluri ale ierarhiei, făcând astfel să crească eficiența și eficacitatea totală a instituției.

În acele Curți de Audit unde organizarea este puternic descentralizată, responsabilitatea managementului revenind Colegiilor sau Camerelor, problema ierarhiei excesive apare mai rar, dar problema acestui tip de organizare este că se asigură cu mai mare dificultate coerența și consecvența între diversele componente ale ISA.

### **Managementul resurselor umane**

O instituție Supremă de Audit trebuie să dispună de un personal cu capacități profesionale potrivite, instruit și motivat să muncească pentru instituție în mod eficient și la cele mai înalte standarde. Procesul prin care se ating aceste două standarde se numește „Managementul resurselor umane”. Conține următoarele etape: recrutare, instruire/formare, perfecționarea personalului, promovare pe posturi și folosirea cu eficiență a specialiștilor.

### ***Recrutarea***

Instituțiile Supreme de Audit stabilesc o strategie clară de recrutare și selectare a noilor membri de personal. Unul din obiective este căutarea celor mai buni specialiști pentru a fi angajați. Una din tehnici este concursul pentru posturile vacante, și pentru posturile de nivel inferior și pentru cele superioare.

Al doilea element al strategiei este anticiparea nevoilor viitoare ale instituției și recrutarea unui personal potrivit cu nevoile viitoare ale acesteia, mai degrabă decât angajarea unui personal care știe să lucreze la fel ca personalul ce este deja angajat pe posturi. De exemplu, auditurile care au ca scop fundamental examinarea sistemelor contabile ale instituției auditate și controalele interne ale contabilității, necesită competențe diferite din parte auditorilor, în comparație cu acei auditori specializați în verificarea legalității (dacă instituția respectă normele și standardele în vigoare în contabilitatea țării respective). La fel, auditările performanțelor, cer competențe diferite de cele ale auditorilor specializați în audituri financiare. Deci, tipul de controale pe care instituția le va efectua în viitor este și cel care impune specializările în competențele personalului respectiv și deci în recrutarea acestuia.

### ***Pregătirea***

Pregătirea implică patru componente principale: pregătire introductivă, generală, competențe tehnice și competențe manageriale; ulterior, pregătire continuă (perfecționări sau specializări).

*Pregătirea introductivă* reprezintă familiarizarea noilor angajați cu cultura internă și normele de muncă din cadrul instituției, adică, familiarizarea lor cu structura organizațională a instituției, relațiile interne și externe, normele de etică din cadrul instituției și criteriile de evaluare a performanței angajaților. Chiar dacă auditorul nou angajat are experiență îndelungată, activitatea în sectorul public diferă, cerințele sunt altele decât în organizațiile din sectorul privat sau în organizațiile de învățământ superior.

*Pregătirea tehnică* este cea prin care auditorul este învățat să cunoască competențele necesare pentru efectuarea controalelor de orice tip – fie financiare, fie controale ale performanței. Trebuie să știe să le planifice, să le execute și să le raporteze, să-și utilizeze cunoștințele în mod eficient, rapid, și la nivel superior al calității.

*Pregătirea managerială* implică, în plus față de cunoștințele tehnice, de bază ale auditorului, dezvoltarea capacităților de conducător, de planificator al propriei activități – ordinea operațiilor de lucru și planificarea strategică, stabilirea „bugetelor” de timp și de bani pentru fiecare etapă a activității de audit. Aceste capacități suplimentare vor fi necesare pentru auditor în momentul în care va începe să urce pe scara ierarhică, și va avea nevoie de capacități de conducător, în plus față de cele de bază. O parte din aceste noi capacități pot fi semnalate prin activitatea zilnică, dar pentru posturile de nivel superior sunt necesare cursuri de perfecționare.

*Educația continuă* este menită să asigure că auditorii la toate nivelurile urmează programe de pregătire pentru a menține și intensifica în mod continuu abilitățile lor profesionale. Multe ISA solicită tuturor membrilor echipei profesioniste să urmeze un



număr minim de ore/zile de programe de pregătire continuă în fiecare an sau în timpul altei perioade specifice.

Pregătirea introductivă este în mod tipic oferită de către organizație. Pregătirea tehnică și managerială și educația continuă pot fi oferite de către instituția respectivă sau pot fi furnizate prin intermediul aranjamentelor cu organizațiile profesionale sau instituțiile din mediul academic. Alegerea va depinde de contractele care sunt mai eficiente din punct de vedere al costurilor având în vedere dimensiunea ISA, numărul și natura programelor de pregătire solicitate.

### ***Perfecționarea personalului***

Această componentă a managementului resurselor umane se concentrează pe două obiective: un obiectiv constă în sprijinul acordat fiecărui auditor pentru a deveni cât mai capabil posibil în realizarea activităților nominalizate. Celălalt obiectiv este acela de a sprijini angajații să se pregătească pentru posturi cu o răspundere mai mare și să ajute managerii să selecteze cele mai calificate persoane pentru a ocupa aceste poziții. Pregătirea reprezintă o componentă vitală a strategiei ISA în acest domeniu dar de asemenea sunt necesare și alte elemente.

Un element al perfecționării personalului constă în *sistemul de evaluare a performanțelor*, prin care toți angajați sunt evaluați de către superiorii lor – în conformitate cu un set bine stabilit de standarde de performanță – pentru poziția pe care ei o ocupă în prezent. În cele mai perfecționate ISA, evaluările performanțelor sunt realizate cel puțin anual și identifică atât punctele tari cât și punctele slabe ale individului. În unele ISA, performanța auditorului poate fi evaluată la finalizarea fiecărui audit.

Informațiile obținute dintr-o evaluare a performanțelor pot fi apoi utilizate pentru a construi *un plan individual de perfecționare*, în care sunt specificate nevoile fiecărei persoane pentru programe de pregătire și experiență în activitate. Acest plan poate conduce la alocarea oportunităților disponibile de pregătire și repartizarea unui anumit angajat pentru o poziție sau activitate care va lărgi experiența acelei persoane.

### ***Promovarea personalului***

Pe măsură ce posturile vacante apar în posturile de conducere într-o ISA este important ca acestea să fie ocupate de acele persoane care au cele mai bune calificări pentru a îndeplini viitoarele obligații ale posturilor. Este important ca procesul prin care se realizează acest lucru:

- *să fie transparent*, astfel încât fiecare înțelege baza de selecție; și
- *să fie corect* astfel încât procesul să fie obiectiv fără apariția favoritismului.

Eșecul de a asigura transparența și corectitudinea în procesul de selecție poate avea consecințe grave asupra moralului personalului în cadrul ISA și asupra poziției externe a organizației. Multe instituții de audit utilizează concurența deschisă, postul vacant este dat publicității pe scară largă împreună cu calificările necesare. Orice persoană este liberă să facă aplicație pentru orice post vacant. După o evaluare inițială pentru a exclude în mod evident candidații necalificați, fiecare candidat este interviuat

de mai mulți manageri care evaluează experiența, expertiza și calificările prin comparație cu cerințele stabilite ale postului. Aceste evaluări sunt predate unei persoane care face selecția sau unui panel pentru a lua decizia finală. În mod tipic persoana care selectează ar fi superiorul postului vacant dar decizia finală – în funcție de sensibilitatea postului – poate solicita aprobarea nivelurilor superioare din ISA.

### ***Utilizarea eficace a specialiștilor***

Nici o persoană nu deține toate cunoștințele și aptitudinile necesare pentru a realiza toate tipurile de audit. Orice ISA se va confrunta probabil cu situații care solicită aptitudini care nu sunt deținute de echipa de audit. Unele domenii de specializare precum informatica și analiza statistică vor fi probabil întâlnite într-o frecvență mare pentru a justifica angajarea experților ca membri permanenți ai personalului. O practică comună este aceea de a avea acești experți în una sau mai multe unități separate unde pot fi disponibili să acorde consultanță și asistență oricărei echipe de audit care solicită serviciile lor.

ISA de dimensiuni mici pot considera că nu este eficient din punct de vedere al costurilor să angajeze mulți specialiști. Chiar și o ISA mai mare cu o gamă largă de specialiști se va confrunta cu situațiile în care angajații săi nu au aptitudinile specifice necesare pentru un anumit audit. Fie de dimensiune mare sau mică, ISA trebuie să anticipeze necesitatea de a aduce specialiștii necesari pe durata auditului. Pentru a realiza acest lucru este vital ca ISA să mențină legăturile cu sursele potențiale de cunoștințe specializate: indivizi, organizații profesionale, asociații și instituții din mediul academic.

Suplimentar, datorită rolului cheie pe care îl pot juca, asemenea angajați sau consultanți temporari în conducerea unui audit, ISA trebuie să anticipeze nevoia de a-i „investi” cu respect față de expertiza lor și lipsa oricărui conflict de interese. ISA trebuie să elaboreze proceduri (de exemplu „evaluare colegială” a activității unui expert de către alți experți) pentru a asigura că activitatea îndeplinește standardele de calitate ale ISA.

### **Managementul riscului instituțional**

Nu toate auditurile sunt la fel de dificile și riscante. Unele sunt relativ simple și directe cu o probabilitate relativ scăzută de a se confrunta cu probleme neprevăzute. Alte audituri sunt deosebit de complexe cu un grad semnificativ de nesiguranță. Ultimele cazuri prezintă un risc mai mare de „eșec al auditului”, - în special dacă auditul implică domenii care sunt sensibile din punct de vedere politic – care ar putea submina poziția și credibilitatea ISA.

Mulți auditori răspund în mod instinctiv la aceste diferențe, ajustându-și planurile și îndreptându-și atenția spre riscurile relative ale auditurilor în care sunt implicați. Cu toate acestea, o abordare mai bună și mai sigură este ca ISA să stabilească o procedură clară pentru evaluarea acestor riscuri instituționale și pentru adaptarea instituției la acestea.

O procedură potrivită de acoperire a riscului ar începe cu o evaluare documentată a riscurilor asociate fiecărui audit, având în vedere:

- complexitatea auditului;

- costurile auditului;
- controversa legată de problemele auditate;
- cooperarea sau împotrivirea celui auditat; și
- existența și eficacitatea auditului intern și a sistemelor de audit intern.

În funcție de această evaluare, conducerea poate lua decizii explicite de a aloca resurse rare – cum ar fi expertiză tehnică și preocuparea conducerii (intensitatea direcției, supervizarea și revizuirea) – care vor servi pentru micșorarea riscurilor instituționale. De exemplu, dacă un audit este apreciat ca fiind cu un risc mai mare decât unul obișnuit, ISA poate decide să desemneze un auditor principal și o echipă de audit mai experimentate și poate cere un nivel mai ridicat al revizuirii raportului de audit.

### **Coordonarea relațiilor externe**

Coordonarea eficientă a resurselor sale umane și a riscurilor instituționale, împreună cu sistemele eficiente de control al calității și de asigurare a calității, pot sta garanție că ISA este capabilă să ofere calitate înaltă, o muncă influentă. Cu toate acestea, eficacitatea generală a ISA în atingerea unei răspunderi, economii, eficiențe și eficacități în entitățile guvernamentale depinde în mod critic de relațiile pe care le stabilește și le menține cu alții. ISA foarte eficiente dedică de obicei timp considerabil coordonării și o atenție deosebită consolidării acestora. Una dintre cele mai importante – relațiile ISA cu parlamentul – a fost deja tratată într-o lucrare SIGMA anterioară<sup>4</sup>. Însă, alte relații sunt de asemenea importante și necesită o atenție mărită din partea conducerii ISA:

- Relații de sprijin comun cu Ministerul Finanțelor sunt vitale pentru realizarea îmbunătățirii contabilității guvernului și a controalelor interne, a obiectivelor care ar trebui să fie comune ambelor organizații.
- Relații respectuoase comune cu ministerele din domeniu și agențiile de stat sunt necesare pentru a permite auditorilor să își facă treaba în mod eficient, fără intervenții inadecvate și impedimente și să încurajeze răspunsuri adecvate la chestiunile identificate în procesul de audit.
- Relațiile bune cu media sunt necesare pentru a garanta că publicul cunoaște produsele importante ale ISA și acțiunile întreprinse – sau nu – ca răspuns.
- Relațiile bune cu auditorii din sectorul privat și asociațiile profesioniste relevante pot conduce spre schimbul de experiență care poate întări calitatea în ambele sectoare.
- Relațiile bune cu comunitatea academică pot facilita folosirea acelei surse de expertiză specializată atunci când este nevoie și atunci când sunt recrutați tineri de calitate.
- Relații bune cu alte ISA pot facilita schimbul de experiență cu ajutorul întâlnirilor bilaterale sau multilaterale, schimb de auditori și/sau audituri comune.

---

<sup>4</sup> *Relations between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, SIGMA Paper Nr. 33, CCNM/GOV/SIGMA (2002)1,9 decembrie 2002, disponibilă pe website-ul SIGMA, [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org).

Dezvoltarea cu succes a fiecăreia dintre aceste calități necesită o strategie clară în fiecare caz și poate atrage un efort considerabil din partea ISA.

### **Concluzii**

Asigurarea unui nivel înalt al calității într-o organizație de audit implică o serie de pași care trebuie făcuți de-a lungul timpului. De fapt, este un proces nesfârșit de îmbunătățire continuă. Prima cerință este să se definească standardul calității, iar apoi să se stabilească procedurile de control al calității care vor asigura că aceste standarde sunt atinse. Aceste proceduri nu trebuie – și nu vor – înăbuși inițiativa și buna judecată a auditorului în condițiile unor circumstanțe particulare. Cu toate acestea, dacă auditorul este de părere că este necesar să se îndepărteze de la tehnicile obișnuite, este obligatoriu ca auditorul să demonstreze necesitatea acestei acțiuni și să arate că abordarea pe care el sau ea a ales-o este capabilă să satisfacă obiectivele auditului.

Următoarea etapă în evoluția managementului calității unei ISA este asigurarea că procedurile de control al calității funcționează eficace, și identificarea căilor de ameliorare a eficacității și/sau a eficienței acelor proceduri. Cea mai bună tehnică pentru îndeplinirea acestor sarcini este utilizarea tipurilor diferite de revizuri post-audit ale calității.

Atingerea excelenței adevărate necesită și mai mult. Este nevoie de construirea unei culturi instituționale în care calitatea ridicată este o valoare fundamentală care se reflectă în conducerea ISA și în relațiile pe care le are cu alte instituții.

## **Anexa A - Practici ale Curților de Audit**

Această anexă descrie practicile de control și evaluare ale calității în curțile de audit deja selectate. Include ambele categorii de curți unde există, în mod substanțial, un management central și acolo unde în mod predominant, autoritatea managerială aparține camerelor separate ale curții.

Cititorii trebuie să știe că descrierile ce urmează au fost realizate la un anumit moment, iar condițiile prezentate, deși actuale în momentul investigației, au suferit, probabil, modificări.

### **AUSTRIA<sup>5</sup>**

#### **Controlul calității în faza de planificare a unui audit**

Fiecare audit este definit ca un proiect. Procesul de audit este similar proiectului organizațional. Organizarea presupune o echipă de proiect, condusă de un manager de audit (manager de proiect) și un auditor principal (în mod normal, directorul general responsabil), care prezidează și orientează activitatea de audit. Echipa de proiect lucrează în faze individuale de audit; rezultatele auditului sunt prezentate auditorului principal, pentru aprobare prealabilă.

Înainte ca auditul să fie perfectat, echipa de audit întocmește un plan în prealabil agreat la nivel minimal (în particular, descrierea obiectului de audit, misiunea de audit, teme, metode, programare și costuri), ce urmează a fi aprobat de auditorul principal. Managerul de audit stabilește responsabilitățile tematice ale membrilor echipei de audit.

#### **Controlul de calitate în faza de execuție a auditului**

În timpul etapei de audit, managerul de audit organizează sesiuni de informare regulate pentru a armoniza rezultatele și a realiza evaluarea (de exemplu, criticile, aprecierile și recomandările). El discută cu membrii echipei orice modificări și caută aprobarea auditorului principal.

Cel puțin o dată pe parcursul etapei de audit, are loc o sesiune de informare principală, la care participanți sunt auditorul principal și echipa de auditori. În timpul acesteia, cursul proiectului este monitorizat prin comparația dintre planul de audit (obiectiv) și progresul înregistrat (prezent).

Managerul de audit verifică rezultatele auditului, iar evaluările sunt realizate prin intermediul sondajului materialelor (de exemplu, documentele auditatului, protocoalele de interviu, înregistrările). Echipa de audit documentează rezultatele sondajului și etapele auditului.

Pe baza rezultatelor auditului, echipa de audit evaluează măsura în care instituția auditată și-a îndeplinit sarcinile și a obținut obiectivele. Managerul de audit verifică dacă

---

<sup>5</sup> Contribuție primită în data de 14 noiembrie 2002 de la Curtea de Audit a Austriei.

actorii interesați responsabili, împreună cu instituția auditată au avut ocazia de a-și prezenta punctele de vedere.

La finalul etapei de audit desfășurate on-site, echipa de audit prezintă instituției auditate sub forma unei dezbateri, rezultatele esențiale și evaluările preliminare ale misiunii de audit. Alături de reprezentanții auditatului, echipa de audit va căuta soluții pentru viitor (element component al funcției de consultanță oferită de Curtea de Audit).

### **Controlul calității în faza de raportare a misiunii de audit**

La începutul etapei de raportare, managerul de audit stabilește, în acord cu echipa, obiectivele, subiectele, conținutul și scopul contribuțiilor ce vor fi oferite de membrii raportului final scris (*n.a.* raportul de audit) și clarifică regulile cooperării și fluxului de informații.

Fiecare auditor este obligat să-și documenteze afirmațiile prezentate pe parcursul auditului cu materiale corespunzătoare. Cifrele sunt reluate spre verificare de un al doilea membru al echipei de audit și testate din perspectiva validității și corectitudinii (principiul celor patru ochi).

Managerul de audit concentrează contribuțiile primite de la membrii individuali ai echipei de audit într-un material uniform structurat și non contradictoriu și discută eventualele modificări cu membrii vizați ai echipei.

Managerul de audit va urmări ca aspectele de cronologie, logică și înțelegere a afirmațiilor cuprinse de procesul de audit să fie avute în vedere la ierarhizarea și ponderea conferită diferitelor contribuții. Mai mult, managerul are grijă ca descrierile oferite, calitativ și cantitativ, să fie echilibrate. El separă clar faptele și evaluările (de exemplu, critici, laude, recomandări) și verifică dacă există vreo evaluare punctuală care să reprezinte un punct de vedere clar al Curții Austriece de Audit.

Înainte de finalizarea raportului final, echipa de audit prezintă conținutul instituției auditate în ceea ce se numește întâlnire de ieșire. Echipa de audit cântărește relevanța și validitatea faptelor investigate și a evaluărilor realizate în balanță cu declarațiile auditatului.

Rezultatele auditului, realizate și eventual modificate de managerul de audit sunt discutate cu echipa de audit. În acest context, se va realiza o comparație între planul de audit și implementarea sa, fiind justificate orice eventuale devieri.

Rezultatele preliminare ale auditului sunt apoi supuse aprobării inițiale a auditorului principal, care revizuieste conținutul din perspectiva relevanței sale pentru misiunea de audit. În final, raportul primește autorizarea președintelui Curții de Audit.

### **Practici referitoare la asigurarea calității post-audit**

După ce rezultatele auditului au fost autorizate, echipa de audit evaluează procesul de audit și ia în discuție posibilitățile de îmbunătățire.

Curtea de Audit transmite rezultatele auditului către auditat, pentru comentarii și ministerelor federale cu competențe în materia subiectului (această practică privește

auditurilor realizate la nivel central. Aranjamente similare sunt prevăzute și pentru auditurile regionale și locale).

Echipa de audit analizează comentariile primite și elaborează un răspuns, dacă obiecțiile ridicate nu pot fi acceptate de Curtea de Audit. Răspunsul este prezentat spre aprobare Președintelui Curții de Audit, prin intermediul auditorului principal. Comentariile și răspunsurile sunt incluse în raportul anual al Curții de Audit. Raportul anual este trimis către organele reprezentative relevante (la nivel central, către Consiliul Național; la nivel regional, către parlamentele celor nouă provincii (diete); la nivel local către consiliul municipal al comunităților locale cuprinzând cel puțin 20 000 locuitori, pentru care Curtea de Audit deține competențe de audit). Raportul anual este publicat și disponibil publicului (și prin intermediul internetului – [www.rechnungshof.gv.at](http://www.rechnungshof.gv.at)).

Organul reprezentativ îndreptățit ori Comitetul relevant al Contabililor Publici discută raportul Curții de Audit și pot solicita informații suplimentare Președintelui Curții de Audit. Asigurarea calității – în termeni de continuare a recomandărilor misiunii de audit a Curții de Audit la nivel parlamentar, ce depășește procesul de audit – este oferită prin intermediul diseminării rezultatelor auditului prin intermediul mediei și a pregătirii anuale – pe baza rapoartelor anterioare – a listei actualizate a recomandărilor neimplementate încă.

### **Probleme practice în asigurarea procedurilor de control al calității și lecții învățate**

Procesele de audit sunt în mod regulat evaluate avându-se în vedere continua lor îmbunătățire și accelerare.

## **FRANȚA**

### **Curtea de Conturi a Franței**

- Funcționează pe principiile unei curți (din 1807);
- Controlează buna folosire a banilor publici;
- Asistă parlamentul și guvernul;
- Informează parlamentul, guvernul și cetățenii.

### **Principii generale:**

- Independență de parlament și guvern;
- Imparțialitatea membrilor în procesul decizional;
- Recrutare a magistraților bazată pe criterii de prestigiu;
- Colegialitate;
- Respect înalt pentru dreptul de apărare aparținând auditaților.

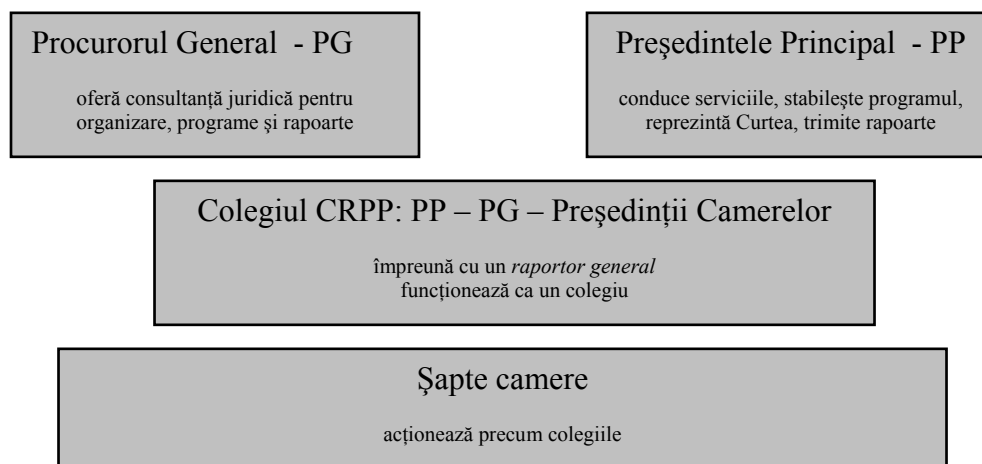
### **Organizare:**

- Curtea este prezidată de un Prim Președinte;
- Ca oricare altă Curte franceză, Curtea de Conturi este asistată de un *Parchet general*, ce oferă consultanță, ia parte la procesul de control al calității și în

câteva cazuri militate, acționează ca un procuror. Procurorul general, asistat de avocați generali, conduce Parchetul.

*Curtea este formată din șapte camere.*

Fiecare cameră este condusă de un președinte și cuprinde aproximativ 30 magistrați și auditori, ajutați de funcționari și asistenți și, în unele cazuri, de experți. Magistrații seniori (*conseillers maitres*) acționează ca un colegiu.



### **Controlul calității**

Controlul calității poate fi realizat în cinci procese diferite, relaționate direct cu misiunile de audit și cele jurisdicționale:

- Programarea și planificarea;
- Implementarea (executarea) auditului;
- Procesul decizional pentru rapoarte;
- Procesul de discuție cu auditatul;
- Continuarea.

### ***Controlul calității pentru sistemul de programare și planificare***

Ca instituție independentă, Curtea alege liber ce audit să realizeze, cu excepțiile următoare:

- Când există o solicitare din partea Parlamentului (în creștere odată cu noua legislație privitoare la buget);
- Când există o solicitare din partea Procurorului General (management *de facto*, amenzi); și
- Când există apeluri împotriva hotărârilor Curților regionale.

Trebuie reamintit faptul că anual, Curtea prezintă un raport parlamentului cu referiri la modul de întrebuințare a banilor în anul anterior și, din 1995, un raport anual privitor la normele de finanțare a securității sociale.



Raportul public anual al Curții este prezentat Președintelui Republicii și parlamentului. Curtea poate de asemenea decide să publice rapoarte speciale (o medie de patru până la șase rapoarte speciale pe an).

Curtea de Conturi are obligația de a judeca orice cont public (930) în fiecare an fiscal. Anii fiscali pot fi adunați în grupuri de câte patru ori cinci. De asemenea, Curtea este chemată să auditeze și judece în general, conturile statului, prezentate de mai mult de 100 trezoreri, și pe cele separate aparținând agențiilor și întreprinderilor aflate în proprietatea statului.

***Controlul calității în sistemul de programare presupune, ca atare, verificarea următoarelor aspecte:***

- Ritmul misiunilor de audit și a judecării conturilor publice este respectat?
- Auditorii propuși<sup>6</sup> merită să fie selectați după:
  - cantitatea de bani publici și resurse umane implicate;
  - importanța politicii publice avute în vedere;
  - contextul prezent și cel viitor (schimbările legislative și instituționale, de exemplu);
  - așteptările mari ale opiniei publice;
  - cantitatea sau natura resurselor aparținând Curții de Conturi ce urmează a fi necesare;
  - programul?
- Există priorități în interiorul misiunilor de audit propuse ori selectate, stabilite ca atare de criterii predeterminate?
- Programul anual este compatibil celui stabilit pentru trei ani?
- Programul anual este compatibil cu listele de conturi publice ce nu au fost recent analizate?

După un proces orientat de jos în sus în fiecare cameră, toate aceste întrebări diferite primesc, în teorie, răspuns de la președinții camerelor, înainte de realizarea efectivă a propunerilor.

Aceste din urmă propuneri sunt apoi discutate în CRPP (Colegiul PP, asistat de secretariatul general, Procurorul General, președinții camerelor și *raportorul general*) înainte de a fi adoptate. Procurorul General are ultimul cuvânt prior adoptării. Decizia finală este realizată de PP (Președintele Principal).

***Controlul calității este revizuit:***

- Prin verificarea de la jumătatea anului ce privește implementarea programului anual;
- La începutul anului următor, prin verificarea implementării programului anterior.

---

<sup>6</sup> Propunerile de auditori sunt făcute în general de auditorii și senior auditorii cu experiență ai unui sector; ele sunt discutate în cameră și împreună cu președintele și ulterior transmise către CRPP.

### ***Calitatea implementării auditului***

Un auditor sau o echipă de auditori sunt desemnați pentru fiecare control.

Un magistrat senior este de asemenea desemnat „contra-raportor” de la bun început în cadrul etapei de programare. Acesta trebuie să urmărească auditul, să răspundă întrebărilor auditorilor și să îi asiste dacă este nevoie. Cu toate acestea, acesta nu trebuie să își impună propriile păreri asupra implementării auditului, ceea ce ar periclita independența auditorilor.

Calitatea auditului poate fi verificată prin mai multe mijloace:

- Existența unei scrisori de însărcinare din partea președintelui camerei, care să indice atât obiectivele, conținutul și programul auditului, cât și compararea acestuia cu raportul;
- Compararea programului cu rezultatul efectiv al raportului (conținut, dată, timp utilizat);
- Descrierea metodelor alese de auditori (probe, măsuri, arii geografice, benchmarking, raportul între auditul pe teren- la fața locului și auditul pe documente, proporția utilizării interviurilor și a documentelor redactate, utilizarea rapoartelor anterioare cu alte proveniențe, etc.);
- Prezentarea procesului de audit celor auditați;
- Cooperarea cu alți auditori (din alte camere, curți regionale de audit, inspectorate generale ale ministerelor);
- Asistența experților (Cum a fost ales? Cum a fost contractul său? Cum a fost administrat/ condus? Cum au fost integrate în raportul de audit rezultatele muncii sale?).

Toate aceste detalii trebuie tratate în partea metodologică, care se află la începutul raportului de audit. Pot fi bifate în documentele anexate (dosarul complet al raportului – DLR).

De-a lungul procesului, echipa de auditori trebuie să păstreze confidențialitatea.

### ***Calitatea pe parcursul de luare a deciziilor pentru rapoarte***

Raportul trebuie să prezinte în mod clar și deslușit faptele, analiza auditorilor și propunerile lor (apostile).

De îndată ce raportul de audit este disponibil, el trebuie trimis, de către președintele camerei, magistraților seniori (contra-raportorul) și prim-procurorul general (avocatului general, membru al Parchetului General) însărcinat cu supervizarea activităților camerei, înainte de a fi examinat de colegiul magistraților seniori ai camerei.

### ***Raportul de control al unui auditor senior (contra-raportor)***

La finalul auditului, contra-raportorul trebuie să verifice dacă toate constatările și analizele menționate în raport sunt bazate pe probele din documente aflate în dosarul denumit DLR. Când camera examinează raportul „contra-raportului” i se cere o opinie asupra calității auditului realizat conform chestionărilor pe care le-a efectuat. Această opinie este scrisă în raport numai în situații excepționale.

### ***Raport sistematic de control al Procurorului general***

„Avocatul general” citește cu atenție raportul înainte de întâlnire (cu minim 3 săptămâni) și apoi scrie o opinie preliminară asupra auditului, care este înaintată spre semnare Procurorului general.

Opinia preliminară tratează în particular împlinirea obiectivelor auditului, compară auditul cu programul anticipat, verifică consistența oricărei analize în legătură cu legi și reglementări, indică existența jurisprudenței, vine cu sugestii la propunerile auditorilor (în special atunci când Procurorul general urmează să fie implicat, cum ar fi pentru afaceri penale, CDBF (Curtea Disciplinelor/ Pedepselor Bugetare și Financiare), comunicări cu administrația. Această opinie nu obligă la conformare, însă trebuie să fie expusă în ședința camerei. Este citită în plenul ședinței sau rezumată de către președinte la începutul întâlnirii („avocatul general” rareori participă la întâlniri) și îl poate ajuta să conducă dezbaterile și să pună accentul pe problemele principale.

### ***Discuția și deciziile colegiului***

Orice magistrat senior poate pune întrebări pe parcursul dezbaterii și poate să își explice opiniile personale. Această abordare colegială este decisivă pentru eficiența controlului calității în procesul de luare a deciziilor pentru rapoartele de audit. Atunci când nu se ajunge la un consens, ceea ce se întâmplă foarte rar, fiecare magistrat senior și auditorii sunt rugați să voteze în mod formal.

### ***Procesul contradictoriu cu organismele auditate***

Procesul contradictoriu oferă o contribuție foarte valoroasă controlului extern al calității. El oferă oportunitatea de a verifica dacă cele constatate (atât fapte cât și analize) sunt precise.

### ***Schița raportului trimisă organismului auditat***

De cele mai multe ori, o versiune nouă a raportului de audit, denumită schița raportului, este trimisă organismului auditat, ministerelor responsabile și oricărei persoane ce apare în raport. Schița raportului este scrisă de auditori și revizuită de „contra-raportor” și de președintele în sine. Pe baza raportului de audit, schița raportului ia în considerare rezultatele deliberărilor și elimină toate opiniile personale ale auditorilor. Poate fi însoțită de întrebări specifice puse în timpul deliberărilor. Deși este provizorie, schița angajează întreaga Curte.

Răspunsurile primite în scris la schița raportului sunt trimise președintelui camerei, iar apoi auditorilor și „contra-raportorului”. La cerere, aceste răspunsuri pot fi de asemenea trimise „avocatului general”.

### ***Raportul final***

Auditorii pregătesc un al doilea raport (de cele mai multe ori un document scurt), care rezumă constatările schiței raportului, prezintă răspunsurile la această schiță și comentariile auditorilor, iar în final propune fie să fie acceptate răspunsurile și să fie

corectat raportul în funcție de ele, fie să se mențină punctul de vedere al Curții. Pentru cazurile mai importante, cel de-al doilea raport este înmănat „avocatului general”, care schițează o a doua opinie preliminară, indicând că răspunsurile au fost luate în considerație și informând asupra deciziilor finale ce ar urma să fie luate de Curte. „Contra-raportorul” are același rol, iar camera se întrunește încă o dată.

### ***Discuția și deciziile finale ale colegiului***

Întâlnirea finală a colegiului poate fi precedată de un interviu al reprezentanților organismului auditat și al ministerelor implicate, fie la cererea sau inițiativa Curții. Aceste interviuri nu sunt transcrise.

În unele cazuri (de facto conducere și penalizări), întâlnirile colegiului sunt publice. Cei auditați, asistați de avocați, pot lua cuvântul.

Deliberarea finală conduce la decizii ce vor fi cuprinse în hotărâri, transmiterea cazurilor către alte jurisdicții, scrisori administrative către organismele auditate și ministerele implicate și, dacă este nevoie, publicarea versiunii finale a răspunsurilor reprezentanților organismelor auditate. În cazul publicării, acești reprezentanți sunt intervievați în prealabil.

Toate aceste decizii atrag noi răspunsuri din partea organelor auditate, ceea ce oferă o a doua șansă de a verifica calitatea constatărilor și declarațiilor Curții. Acest nou control al calității va rămâne de referință și va fi utilizat câțiva ani mai târziu în cadrul auditului următor în același organism sau domeniu, dar și în fiecare raport de la jumătatea anului, în care camerele examinează felul în care au fost urmate deciziile.

Pe final, trebuie subliniat că acest control al calității este aplicat și hotărârilor emise de Curte. Consiliul de Stat poate anula o decizie a Curții atunci când fie procedurile nu au fost respectate, fie analiza legii pe care se bazează decizia este incorectă.

## **GERMANIA<sup>7</sup>**

### ***Studii interne și externe asupra eficienței Instituțiilor Supreme de Audit***

ISA sunt îndreptățite să se concentreze asupra eficienței muncii lor. Atunci când examinează eficacitatea costurilor muncii depuse, trebuie să aplice cel puțin aceleași standarde pe care le aplică în cadrul auditurilor filialelor executive. În primul rând, luarea acestei atitudini este determinată de regulile corectitudinii; în al doilea rând, este o cerință legată de principiul eficienței; în al treilea rând, este o chestiune de credibilitate. Transparența și deschiderea în propriile afaceri conferă ISA gradul de autoritate în fața parlamentului și a comitetelor sale, de care au nevoie pentru a argumenta în mod sigur și riguros în favoarea constatărilor auditului.

Cu toate acestea, procedurile de sporire a eficienței și asigurare a calității nu trebuie să distragă atenția de la problemele esențiale. Dată fiind diversitatea problemelor

<sup>7</sup> Contribuția a fost primită pe data de 19 decembrie 2002 din partea Curții Federale de Audit a Germaniei (Bundesrechnungshof)

auditare, calitatea auditului depinde – nu în ultimul rând – de flexibilitatea și creativitatea auditorilor. Aceasta este cauza pentru care orice schemă de management al calității care se bazează pe o abordare standardizată nu își merită numele.

Curtea Federală de Audit (Bundesrechnungshof) se confruntă permanent cu problema realizării celei mai bune practici prin metode de actualizare continuă și de adaptare a instrumentelor cheie de management al calității, cum ar fi: regulile sale de procedură, regulile de audit și programul de responsabilități. Principii esențiale suplimentare pentru asigurarea standardelor înalte de calitate a auditului sunt înscrise în Ghidul Curții de Audit. Domeniile precizate sunt următoarele:

- Analiza sarcinilor;
- Selecția metodologică și prioritizarea sarcinilor de audit;
- Alegerea metodologică a abordării auditului din mai multe opțiuni;
- Schița auditului;
- Evaluarea procedurii de audit, constatările auditului și acțiunile întreprinse ca răspuns la recomandările Curții Federale de Audit.

Detaliile sarcinilor expuse mai sus vor fi discutate mai jos.

Mai mult, procedurile de management al calității sunt valabile pentru sarcini specifice, cum ar fi editarea raportului anual al Curții Federale de Audit de către Unitatea II de audit, care răspunde de problemele fundamentale ale auditului. Pentru a sprijini planificarea auditului, trebuie să fie structurată o versiune revizuită în mod fundamental a Curții pentru Planificarea Automată a Auditului și Sistemul de Informații (APIS).

Curtea Federală de Audit a adoptat obiectivul de mărire a vizibilității proceselor de creștere a eficienței și asigurarea unei calități înalte a auditului. Însă, Curtea nu consideră că acest cost standardizat și sistemele de calcul al performanței utilizate de entitățile sectoarelor public și privat sunt adecvate unei prezentări corecte a metodelor de lucru și a produselor de audit guvernamental. Este așadar imperativ să fie găsite soluții care să răspundă cerințelor specifice funcțiilor auditului guvernamental. Curtea implementează un proiect experimental, ce acoperă toate diviziunile auditului, ceea ce constituie primii pași spre dezvoltarea unui concept potrivit de eficacitate a costurilor. De la începutul anului 2002, a fost înființat un sistem de înregistrare a timpului petrecut și a costurilor apărute de către fiecare director auditor senior, director auditor și auditor. Acest sistem oferă o prezentare a utilizării resurselor.

Din octombrie 1998, au fost făcute progrese pentru a imagina proceduri transparente și, pe cât posibil, standarde uniforme pentru toate domeniile de audit. Un grup de lucru a realizat o cercetare, alături de „colegiile” Curții Federale de Audit (responsabile pentru direcțiile muncii unităților de audit), pentru a identifica sprijinul necesar sub formă de instrumente de analiză și ghidare. După finalizarea acestei cercetări, grupul de lucru a înaintat propuneri cu privire la funcțiile principale ale sistemului de management al calității. Aceste propuneri au devenit instrumente indispensabile pentru munca zilnică a unităților de audit ale Curții legată de desfășurarea funcțiilor de bază ale analizei sarcinilor, schițării auditului și evaluării.

## 1. Analiza sarcinilor

Analiza sarcinilor este un aspect important al managementului calității. Ea reprezintă baza pentru următorii pași. Analiza sarcinilor este o etapă pregătitoare pentru planificarea auditului. Mai mult decât atât, este baza planificării sistematice a misiunilor auditurilor individuale. O analiză complexă a sarcinilor ajută la o mai bună identificare a zonelor neacoperite de audit. De asemenea, analiza sarcinilor permite Curții Federale de Conturi (*Bundesrechnungshof*) să își direcționează resursele de audit limitate astfel încât să obțină un impact maxim.

Acolo unde auditul reflectă unul sau mai multe departamente guvernamentale, analiza sarcinilor poate începe cu analizarea sub-titlurilor bugetului departamentului respectiv. O astfel de analiză poate genera informații utile pentru definirea domeniilor care urmează a fi auditate și identificarea abordării metodologice adecvate.

Pentru a realiza o analiză globală semnificativă, este necesar ca mai întâi să se stabilească criteriile care permit formularea unei descrieri sistematice a sarcinilor care să fie cel puțin comparabilă pentru un grup de unități de audit. Clasificarea descrierilor sarcinilor în tipuri poate să ia în considerare structura bugetară din cadrul bugetului departamentului, volumul cheltuielilor, subiectele auditului, punctul asupra căruia se concentrează auditul și criteriile de audit.

## 2. Conceperea auditului

Dat fiind numărul de obicei mare de aspecte ce urmează a fi auditate, identificate prin analiza sarcinilor, este necesară definirea subiectelor individuale ale auditului care pot fi selectate pentru planificarea auditului. De aceea este necesar să se stabilească criterii descriptive pentru selectarea criteriilor de audit. Aceste criterii trebuie să întruchipeze cea mai clară interpretare cu putință și specificarea prevederilor pertinente ale Regulilor de audit ale Curții Federale de Conturi (secțiunea 13, paragraful 1, poziția 2; secțiunea 13, paragraful 2; și secțiunea 15).

Ca următor pas, întrebarea care trebuie pusă este cum poate fi un subiect de audit segmentat și organizat pe teme prin alegerea unor criterii, abordări și tipuri de audit adecvate. Punctul de plecare pentru formularea unor astfel de criterii se regăsește în Regulile de audit (subiectul auditului: secțiunea 17, paragraful 1 din Regulile Curții de Conturi; criterii de audit: secțiunea 4 a Regulilor de audit; tipuri de audit: secțiunea 18 a Regulilor de audit). Dacă, de exemplu, un departament sau o agenție guvernamentală nu a fost încă auditată sau nu a mai fost auditată de mult timp, un audit general va fi cel mai potrivit pentru obținerea unei imagini cuprinzătoare a managementului financiar și operațiunilor acestuia. Dacă a fost efectuat destul de recent un audit general al entității respective, este indicat un audit „follow-up”, poate suplimentat de un audit selectiv al unui sector de operațiuni redus în cazul în care auditul anterior a avut drept rezultat descoperiri care sugerează necesitatea unei examinări amănunțite. Acolo unde se acordă beneficii statutare, se pot concepe diferite abordări. Pe lângă verificarea acordării corecte a beneficiilor, poate fi adecvată și auditarea finanțării acestora sau a impactului pe care îl au prevederile statutare pertinente în ceea ce privește rezultatele echitabile și absorbția de resurse administrative. În acest din urmă caz, însă, nu se poate exprima nici o critică directă, ci se pot adresa doar recomandări. Auditarea proiectelor, programelor și

sistemelor poate da naștere unor întrebări privind necesitatea, potențiala suprapunere cu alte măsuri și considerarea unor posibile alternative.

Când auditurile au fost adecvat definite în ceea ce privește subiectul, abordarea, tipul și criteriile, trebuie de asemenea să se găsească criterii adecvate pentru ierarhizarea temelor auditurilor într-o manieră semnificativă, ținându-se cont de caracterul limitat al resurselor de audit. În această privință, planificarea auditului va fi susținută conform secțiunii 14, paragraful 3 din Regulile de audit ale Curții Federale de Conturi.

Pentru a pregăti audituri individuale, responsabilii trebuie să poată selecta o serie de caracteristici care să facă posibilă stabilirea obiectivelor, temei centrale, programului și întinderii auditului, precum și a metodelor ce vor fi folosite. Toți acești factori permit conducerea și evaluarea auditului (formatul auditului, materializat într-un *program al auditului*: secțiunea 23 a Regulilor Curții de Conturi). Conceperea formatului auditului este precedată de colectarea materialelor, adică de strângerea și analiza documentelor și informațiilor legate de tema auditului. Sursele accesibile ar trebui folosite într-o manieră cuprinzătoare. Analiza materialelor colectate în această etapă ar putea de asemenea să influențeze subiectul și tema centrală a auditului. Programul auditului stabilește rațiunea sau motivul care stă la baza auditului, tema și obiectivul auditului. El specifică organele auditate și, acolo unde este necesar, orice alte organisme de unde urmează să se colecteze probe pentru auditul respectiv. Mai mult decât atât, programul identifică auditorii numiți pentru efectuarea unui anumit audit și indică termenele fiecărei etape succesive. Programul trebuie să explice abordarea ce va fi adoptată, volumul problemelor supuse auditului și metodele auditului. Toate componentele programului auditului luate împreună formează o structură a obiectivelor și țintelor care trebuie comparate cu realizările reale din toate etapele implementării auditului.

### **3. Evaluarea auditurilor**

Evaluarea nu este o acțiune singulară, ci un proces care însoțește fiecare audit. Procesul de evaluare servește la îmbunătățirea auditurilor aflate deja în curs și la generarea de cunoștințe pentru viitoarele audituri. La baza evaluării se află comparația dintre structura obiectivelor și țintelor și realizările reale din fiecare etapă a auditului. Această comparație generează concluzii, în special în ceea ce privește conducerea optimă a auditului în curs, îmbunătățirea planurilor de audit viitoare și selectarea și prezentarea rezultatelor auditului către beneficiarul raportului de audit.

Timpul adecvat pentru evaluarea unui audit este după încheierea colectării de probe pentru audit *in situ* și în timpul întocmirii raportului auditului. Rezultatele auditului ar trebui evaluate după primirea comentariilor și la finalizarea auditului. Rezultatele evaluării sunt înregistrate în formă scrisă.

### **4. Abordarea și rezultatele**

Grupul de lucru în domeniul managementului calității din cadrul Curții Federale de Conturi a furnizat „colegiilor” și auditorilor implicați îndrumare și liste care le permit să realizeze singuri analiza sarcinilor și evaluarea. Adaptarea și perfecționarea acestor instrumente au constituit subiectul unui permanent schimb de idei între grupul de lucru și direcțiile de audit. Concluziile importante și îndrumările cu privire la proceduri au fost

incluse în Regulile Curții și în Ghidul de audit. Curtea va continua procesul de perfecționare a instrumentelor sale pentru a genera concluzii și pentru a-și conduce activitatea de audit. Eforturile continue ale Curții în acest domeniu sunt motivate de convingerea sa că auditarea guvernamentală nu se poate baza, fără o atentă examinare, pe soluții clare care pot fi adecvate pentru alte organizații publice sau private. De aceea Curtea se angajează în continuare să dezvolte instrumente specifice pentru monitorizarea performanței misiunii și pentru asigurarea calității activității sale, ținând cont de provocarea specifică pe care o prezintă auditarea guvernamentală. Curtea consideră acest permanent efort de perfecționare în primul rând ca pe principala sa sarcină, care trebuie îndeplinită concomitent cu realizarea funcțiilor sale de audit și de aceea pune mult accent pe comunicarea și conducerea interne. Stabilirea unor înalte standarde pentru activitatea de audit și monitorizarea continuă a respectării acestor standarde reprezintă o sarcină fundamentală a organismelor de audit. Dată fiind natura misiunii lor, ele nu se pot baza pe sprijin extern, cu excepția unor cazuri izolate, și orice sprijin va fi obligatoriu limitat în ceea ce privește impactul.



## ANEXA B – PRACTICI ÎN BIROURILE DE AUDIT

Prezenta anexă descrie practicile de control și asigurare a calității în birouri de audit selectate. Toate aceste birouri au o structură managerială ierarhică, condusă de un singur demnitar, care adesea deține titlul de Auditor General. Suedia reprezintă o excepție în această privință, având trei Auditori Generali cu aceleași competențe.

Ca și în anexa anterioară, cititorul trebuie să știe că acest material reflectă condițiile existente într-un anumit moment și că acele condiții s-ar fi putut schimba.

### DANEMARCA<sup>8</sup>

#### *Considerații introductive*

În 2002 Biroul Național de Audit al Danemarcei (NAOD) a început implementarea unui nou sistem de susținere a auditului, denumit TeamMate. Sistemul, prevăzut să funcționeze începând cu 1 ianuarie 2003, va aduce schimbări semnificative în procedurile de asigurarea a calității și în controlul calității.

Prezenta contribuție descrie experiențele NAOD în ceea ce privește asigurarea calității în auditul financiar, precum și în auditul performanței.

NAOD a ales intenționat expresia „asigurarea calității” în locul „controlului calității”. Asigurarea are conotații pozitive, spre deosebire de control, care dă impresia de sancțiuni negative. Filosofia asigurării calității nu este de a arăta pe cineva cu degetul, ci de a învăța și de a dezvolta serviciile de audit furnizate de NAOD pe baza calităților profesionale ale acestuia.

Într-o organizație modernă de audit, asigurarea calității – ca reflecție – devine o temă de sine stătătoare – un proces de învățare, care creează un resort de feedback pentru inițierea unui proces de perfecționare. Este o consecință a faptului că procesul de audit produce probe ale auditului ca documentație pentru rapoartele și declarațiile auditorului și, în același timp, orice audit implică un anumit risc. Într-o ISA modernă, asigurarea calității este un mijloc de a reduce riscul într-un proces de audit. Asigurarea calității stabilește un proces de învățare, iar scopul final este de a perfecționa procesul de audit și de a reduce fundamental riscul auditului.

Conform Standardelor Naționale de Auditare stabilite pentru auditarea sectorului public în Danemarca, este esențial să se evalueze calitatea auditului pe parcursul procesului de audit. Scopul acestei evaluări este de a se asigura calitatea auditului în curs.

În Standardele Naționale de Auditare se stipulează că o precondiție pentru asigurarea calității o constituie existența unor obiective și proceduri aprobate, care au scopul de a asigura un nivel acceptabil al calității sarcinilor auditului. Este esențial ca planurile auditului să fie pregătite și ca membrii personalului să aibă calificările necesare pentru a realiza sarcina auditului.

Scopul asigurării calității este de a evalua în ce măsură sunt urmate politicile și procedurile stipulate și de a stabili dacă acestea au avut impactul dorit asupra auditului.

<sup>8</sup> Contribuție primită pe data de 15 noiembrie 2002 de la Biroul Național de Audit al Danemarcei

### ***Planificarea***

Pe baza Standardelor Naționale de Auditare, NAOD a dezvoltat un manual de audit care descrie procedurile și produsele auditului. Printre aceste descrieri se numără cerințele privind planificarea unui produs al auditului, implementarea produsului și documentația esențială pentru fiecare dosar de audit.

Manualul de audit asigură baza de evaluare a calității activității de audit. Manualul constituie punctul de pornire în ceea ce privește răspunsul la următoarele întrebări:

- În ce măsură urmează auditorii procedurile de planificare și implementare a auditului stabilite în manualul de audit?
- Conține dosarul de audit documentele relevante de planificare și documentația auditului, care să ofere NAOD suficiente probe pentru audit?

Planificarea auditului se desfășoară în două faze. Prin introducere are loc o planificare generală și o ordonare a priorităților, după care birourile individuale planifică și stabilesc prioritățile diferitelor audituri.

#### ***Planificarea generală***

La planificarea auditului se încearcă asigurarea acoperirii conturilor statului, întrucât această acoperire asigură baza raportului Auditorului General privind conturile statului, în care se exprimă o opinie cu privire la calitatea conturilor statului și la conturile anumitor domenii ale unui minister. Planurile sunt întocmite astfel încât produsele individuale să asigure împreună o acoperire satisfăcătoare a conturilor statului.

Planul anual de audit financiar al NAOD trebuie pregătit pe baza strategiei generale și a țintelor privind performanța anunțate în fiecare an de conducerea NAOD.

În procesul de planificare, auditurile planificate individual sunt înregistrate într-o bază de date. Mai mult decât atât, actualizarea bazei de date se realizează concomitent cu executarea auditurilor.

#### ***Controlul calității la nivel administrativ***

Conform regulilor, responsabilitatea de a asigura alinierea calității planificării la îndrumările interne aparține directorului. Tot directorului îi revine și responsabilitatea de a asigura desfășurarea auditului conform planului. În practică, auditorii își asigură calitatea activității între ei, iar directorul ulterior probă planificarea auditului.

#### ***Performanța***

NAOD face trimitere la răspunsurile oferite la capitolul „controlul calității la nivel administrativ”, întrucât procedurile de control al calității la realizarea auditului sunt aceleași.

Asigurarea calității auditului performanței este diferită de cea a auditului financiar deoarece circumstanțele și realizarea auditului performanței sunt diferite de cele ale auditului financiar.

După o experiență de câțiva ani în ceea ce privește asigurarea internă a calității anumitor rapoarte de audit, NAOD a considerat că procesul de evaluare s-a deteriorat. A fost nevoie de un nou proces de asigurare a calității care să pună mai mult accent pe dezvoltarea internă și pe procesul de învățare.

În acest scop, a fost înființată o echipă formată din șase profesori universitari independenți din diferite instituții daneze, specializați pe diferite discipline precum științe juridice, științe economice, contabilitate și științe politice. NAOD i-a invitat pe acești evaluatori să-și prezinte evaluarea profesională a rapoartelor de audit al performanței (VFM)<sup>9</sup>, cu scopul de a identifica posibilitățile de perfecționare. Rezultatele examinării lor au fost prezentate într-un raport. Ulterior evaluatorii au făcut o prezentare orală grupului de auditori care pregătiseră rapoartele NAOD. Evaluarea externă a rapoartelor de audit al performanței constituie un proces continuu.

Rapoartele de evaluare sunt accesibile tuturor membrilor personalului pe rețeaua intranet a NAOD. La cerere, rapoartele de evaluare pot fi oferite presei sau oricărui cetățean care solicită aceste documente conform Legii privind libertatea de informare.

Raportul de evaluare externă cuprinde atât conținutul raportului de audit al performanței, metodologia și întrebările, precum și prezentarea observațiilor și concluziilor.

Rezultatele primelor evaluări au fost în general pozitive. Toate rapoartele de audit al performanței evaluate erau de bună calitate, iar prezentarea subiectului dădea impresia că domeniul fusese examinat cu atenție. Datele fuseseră corect colectate, iar analiza fusese realizată într-o manieră profesională, deși metodologia nu a fost întotdeauna suficient de sofisticată.

### ***Raportarea***

NAOD face trimitere la răspunsurile date la capitolele „planificare” (1) și „performanță” (2), deoarece procedurile de control al calității la realizarea auditului sunt aceleași.

### ***Probleme legate de controlul calității***

NAOD nu s-a confruntat cu probleme speciale, pentru că nu va începe să folosească exclusiv TeamMate înainte de ianuarie 2003.

### ***Încheiere***

În noiembrie 2000 a fost înființat un grup de lucru prezidat de un Auditor General Adjunct. Doi directori și câțiva auditori principali au fost numiți în acest grup de lucru.

Grupul și-a început activitatea cu un seminar în vederea discutării abordării asigurării calității. Pentru a obține mai multe informații pe această temă, au fost contactați colegi de la o firmă locală de audit comercial și partenerii importanți ai acesteia au fost intervievați cu privire la experiențele lor legate de asigurarea calității. Acești colegi realizaseră recent asigurarea calității în cadrul firmei lor de audit. Acest schimb de

<sup>9</sup> VFM = Value for Money (valorificarea banilor)

informații a furnizat câteva idei privind modul de a evita în special unele probleme socio-psiologice la controlul dosarelor de audit realizate de alți colegi.

Grupul a dezvoltat documentele de lucru necesare, precum lucrări conceptuale, îndrumări pentru asigurarea calității și chestionare.

Selectarea dosarelor de audit a fost făcută în colaborare cu directorul și auditorul responsabili. Grupul pentru asigurarea calității a ales să analizeze dosare de audit medii, și nu pe cele mai slabe sau pe cele mai bune, pentru că acestea sunt reprezentative pentru proces. Această selecție nu a fost o încercare teoretică de a stabili un eșantion reprezentativ de dosare de audit, ci el a funcționat în contextul social în care a fost aplicat. A fost important îndeosebi ca fiecare să accepte concluziile bazate pe dosarele de audit analizate.

Pe baza examinării dosarelor de audit selectate, concluzia generală a fost că NAOD a realizat un audit de bună calitate. Bineînțeles, mai era loc de perfecționare în diferite faze ale procesului de audit și în ceea ce privește documentarea auditului.

## **FINLANDA<sup>10</sup>**

### ***Auditul financiar***

#### **Controlul calității în faza de planificare a unui audit**

- Manualul de audit financiar cere pregătirea unui plan de audit bazat pe analiza riscurilor, care la rândul său necesită o familiarizare suficientă cu clientul, cu sistemul său de contabilitate și cu stilul de management al conducătorului său. Familiarizarea cu clientul cuprinde (a) asigurarea de reglementări și alte norme, descrieri, planuri, buget, contracte de performanță, rapoarte privind activitățile și rapoarte de audit; (b) discuții cu managerul de audit și cu auditorul anterior dacă auditorul clientului s-a schimbat; (c) cunoașterea auditurilor de performanță ale SAO sau ale altor auditori din sfera de operațiuni a clientului; (d) cunoașterea regulilor financiare ale clientului; și (e) stabilirea unor proceduri analitice preliminare.
- Se cer un document scris de analiză a riscurilor și un plan de audit. Manualul de audit stabilește conținutul planului de audit în termeni generali și furnizează un exemplu de plan de audit. Managerul de audit evaluează documentele privind analiza de risc și planul de audit și îi îndrumă pe auditori în perfecționarea acestor documente. Managerul de audit semnează planul de audit atunci când este convins că respectă instrucțiunile manualului și orice alte cerințe impuse de șeful de departament.
- Planul de audit trebuie finalizat până la expirarea unui termen limită.

---

<sup>10</sup> Contribuție primită pe data de 11 noiembrie 2002 din Finlanda, de la Biroul de Audit al Statului

### **Controlul calității în faza de executare a unui audit**

- Procedurile de audit sunt documentate în manualul de audit și anexele acestuia. Managerii controlează execuția auditurilor pe baza propriilor judecăți. Este la latitudinea fiecărui manager de audit să decidă ce conține acest control. Însă, dacă problemele nu pot fi rezolvate de către auditorul responsabil împreună cu managerul său de audit, atunci acesta din urmă trebuie să se adreseze șefului de departament.
- Manualul de audit le cere auditorilor să predea cel puțin două rapoarte intermediare în timpul auditului.
- Auditorii raportează numărul de zile în care au lucrat la diferite proiecte de audit și alte activități; aceste rapoarte sunt de asemenea trimise managerilor de audit.

### **Controlul calității în faza de raportare a unui audit**

- Auditorii predau rapoarte intermediare, care descriu întinderea, munca realizată și concluziile auditului și fundamentul acestora, precum și posibilele recomandări. Succesiunea etapelor unui audit de la concluzii la descoperiri este solicitată și controlată de managerul de audit.
- La pregătirea raportului final al auditului, auditorilor li se cere să completeze un chestionar cu privire la audit și rezultatele sale. Chestionarul poate fi privit ca pe o listă care asigură desfășurarea corectă a auditului în toate aspectele sale esențiale.
- O lucrare care specifică expresiile ce trebuie folosite în rapoartele de audit este pregătită de șeful departamentului de audit financiar; de asemenea, acesta mai pregătește și un model de raport de audit.
- Auditorii pregătesc un proiect de raport de audit, care este examinat de managerii de audit. Managerii de audit predau proiectul șefului de departament după ce s-au adus corecturile aprobate.
- Pragul de raportare este stabilit de șeful de departament, care de obicei se consultă cu managerii de audit în această privință.

### **Aspecte practice în utilizarea procedurilor de control al calității și învățăminte**

*Au apărut unele probleme cu privire la pragul de raportare.*

### **SUEDIA<sup>11</sup>**

#### **Asigurarea calității în Biroul Național de Audit al Suediei (RRV)**

Prezenta lucrare rezumă abordarea RRV cu privire la managementul calității și asigurarea calității. Aceasta este mai mult o abordare de tip Managementul Calității

---

<sup>11</sup> Contribuție pregătită de Bo Sandberg (Biroul Național de Audit al Suediei), expert SIGMA (primită pe data de 18 noiembrie 2002, cu revizuirii minore pe 15 februarie 2003).

Totale (MCT), care furnizează standarde și consultanță cu privire la toate activitățile importante din cadrul RRV care afectează calitatea finală.

RRV operează cu întreaga gamă de audituri (audit al performanței și audit financiar) și o largă clientelă care cuprinde întregul sector de stat, incluzând întreprinderile cu capital de stat și cele controlate de stat, fundații de stat și alocații guvernamentale acordate municipalităților și județelor. În iulie 2003 RRV a fost transferat de la ramura executivă la cea legislativă (parlament).

RRV își privește angajamentul cu privire la Managementul Calității ca pe o activitate permanentă, care reflectă cerințele și așteptările mereu în creștere ale publicului cu privire la profesia auditului. Ambiția în ceea ce privește auditul financiar este de a avea standarde profesionale identice cu cele din sectorul privat în toate aspectele relevante, iar în ceea ce privește auditul performanței, ambiția este de a aplica rapoartelor de cercetare un număr rezonabil de criterii academice. Actualul statut al managementului calității reprezintă o perfecționare succesivă, pe o perioadă de câțiva ani, pe o curbă a dezvoltării. În ultimii ani s-a pus tot mai mult accent pe o abordare de tip Managementul Calității Totale (MCT), iar investițiile în managementul calității au fost tot mai consistente. În fazele incipiente ale dezvoltării managementului calității, RRV a încercat să evite greșelile profesionale în evaluarea neregularităților, managementul slab și eficiența și eficacitatea scăzută cu privire la clienți. Aceasta a fost o preocupare majoră la toate nivelurile „supervizării”, și anume controale ale calității proiectelor de rapoarte înainte finalizării activității de audit. În consecință, pentru auditul financiar RRV a pus din nou accentul pe sarcina mai solicitantă a prezentării unei evaluări profesionale bine fundamentate a declarațiilor financiare anuale, cu respectarea Standardelor de Auditare General Acceptate de tip INTOSAI și IFAC. În ceea ce privește auditul performanței, RRV a pus din nou accentul pe studiul unor „întrebări legate de audit” mai bine definite cu privire la utilizarea tot mai frecventă a Criteriilor Academice General Acceptate pentru colectarea și analizarea informațiilor.

*Platforme comune MCT mai importante*, create și susținute prin angajarea și participarea largă a personalului sunt:

- o declarație privind misiunea și viziunea;
- un cod de etică;
- o evaluare anuală a performanței personalului.

#### *Auditul financiar*

Un concept al Managementului Calității Totale (MCT) a fost atent analizat, dezbătut, acceptat și *documentat* într-un „Ghid de audit” (RRV 2000:22, disponibil în limba engleză). În această lucrare mixtă, care cuprinde politici și standarde principale, sunt definite principiile de bază. Activitatea cu privire la calitate este caracterizată drept o ambiție de a aduce calitate în toate etapele auditului: a) calitatea personalului, B) calitatea procesului și c) calitatea rezultatelor.

#### *Calitatea personalului*

*Un program de certificare* pentru auditorii financiari pe o perioadă de cinci ani, cu 400 de ore de curs, conceput să înceapă de la nivelul de licențiat în contabilitate. O

examinare externă este efectuată de asociația care certifică experții contabili în sectorul privat. O examinare este stabilită după trei ani, iar examinarea finală după cinci ani. Examenele sunt aceleași (în proporție de până la 75%) ca și cele pentru auditorii din sectorul privat și se susțin în aceeași zi. În prezent 90% din personal a început acest program. După „certificare” se aplică un stimulente financiar reprezentând un adaos de 10% din salariu.

A fost stabilită o ierarhie bine definită a responsabilităților în materie de audit, similară ierarhiei aplicate în sectorul privat: 1) auditor responsabil; 2) șef de lucrări; 3) șef de examinări și 4) auditor participant. Promovarea la nivelurile superioare necesită, pe lângă alte calificări, certificarea descrisă mai sus.

#### *Calitatea procesului*

În fiecare an RRV desfășoară evaluări interne ulterioare ale calității (auditorii responsabili între ei) pentru o cincime din sarcinile sale. Această evaluare ulterioară este evident de tipul asigurării calității. În prezent, după cinci ani de implementare, toate sarcinile legate de audit (câteva sute) au fost evaluate și documentate cel puțin o dată.

RRV are un contract cu o firmă de contabilitate acreditată care verifică anual cum funcționează această evaluare internă și raportează Auditorului General Adjunct.

#### *Calitatea rezultatelor*

Au fost stabilite rutine pentru o evaluare internă sistematică a activității RRV. Auditurile sunt evaluate din diferite perspective, precum: a) eficiența muncii; b) comentarii și observații făcute în timpul auditului, și c) acțiuni întreprinse cu privire la descoperiri și recomandări.

Chestionarele completate de ministere și agenții furnizează RRV opinia destinatarului cu privire la calitatea activităților RRV în ceea ce privește întinderea, tema centrală, accesul la auditor, expertiza și relevanța în domeniile analizate. Se realizează studii o dată la trei ani; ultimele studii, realizate în 2001 și 1998, au constatat o bună apreciere sub aproape toate aspectele. Acest fapt s-a dovedit a fi foarte valoros în discuțiile cu directorul RRV.

#### *Probleme comune cu privire la calitate pentru auditul financiar*

Au fost înființate un Comitet Consultativ pentru Audit și un Comitet Consultativ pentru Contabilitate, personalul din vârful ierarhiei furnizând sfaturi și îndrumări profesionale cu privire la audit și, respectiv, contabilitate.

O Strategie de Raportare bine definită și întocmită, care se referă la diferitele niveluri de decizie ale directorilor și ale celor supuși auditului a condus la emiterea următoarelor documente: a) o Opinie Formală cu privire la audit, cu respectarea Standardelor de auditare INTOSAI și a îndrumărilor IFAC, adresată guvernului; dacă este nevoie, o copie este trimisă unui comitet parlamentar permanent; b) un Raport de audit, cu mai multe concluzii și recomandări detaliate acolo unde se pot aplica, adresată consiliului director al agenției; și c) o Notă de audit, adresată șefului departamentului financiar al agenției, dacă este cazul. O dată pe an RRV înaintează guvernului un Raport

de audit anual consolidat, trimițând copii și comitetelor parlamentare permanente pentru informare. Acest raport însușește descoperirile importante și recomandările atât în ceea ce privește auditul financiar, cât și al performanței.

A fost contractată o firmă de contabilitate pentru a pregăti o lucrare de evaluare a modului în care funcționează conceptul de audit MCT (Controale generale ale aplicării Standardelor de Auditare General Acceptate și Regulilor de Etică Profesională pentru Contabili). Cele mai importante aspecte ale controalelor generale sunt: a) independența auditorului față de client; b) personal suficient, cu calificări adecvate pentru sarcina respectivă; c) îndrumarea necesară pentru echipa de audit; d) existența unui program de inspecție privind controlul/asigurarea calității pentru Standardele de Auditare General Acceptate și pentru Regulile de Etică Profesională pentru Contabili. Firma de contabilitate raportează Auditorului General Adjunct. Această evaluare este așadar una externă.

### *Auditul performanței*

Abordarea de tip Managementul Calității Totale pentru auditul performanței a fost concepută ținându-se cont de caracterul special al accentului pe care RRV îl pune pe eficacitate. Tot mai mult interes și resurse au fost dedicate creșterii calității în primul rând. Aici o structură adecvată cuprinde cele trei faze ale auditului: planificare, execuție și raportare.

### *Planificarea*

Pentru a îmbunătăți calitatea auditurilor, RRV desfășoară studii semnificative, fiecare denumit „Strategia pentru Domeniul XX”. Scopul unor astfel de studii, care cuprind de obicei 30-70 de pagini, este de a evidenția problemele importante din domeniul respectiv ce pot fi supuse unui audit, folosind criteriile normale ale unui audit: materialitatea și riscurile. Apoi sunt definite câteva proiecte de audit adecvate, acolo unde valoarea adăugată – printr-un audit al performanței – pare a fi cea mai mare. Aceste studii au și o altă funcție, anume de a legitima RRV ca actor recunoscut de la care părțile interesate așteaptă contribuții de calitate superioară.

La planificarea unui audit al performanței, este obligatorie realizarea unui studiu preliminar pentru a se defini problemele legate de audit care trebuie studiate, care să descrie și să justifice metodele ce vor trebui folosite pentru colectarea și analiza datelor și informațiilor și care să identifice posibilele beneficii și riscuri ale auditului. Rezultatul acestei faze – un raport al studiului preliminar – constituie baza și rațiunea principalului studiu – auditul individual.

În prezent, în toate fazele planificării, RRV a încercat să implice, normal, ca membri ai echipei, experți bine cunoscuți în domeniul respectiv, care au un prestigiu indiscutabil în rândul părților interesate. O trăsătură relativ nouă a fost aceea de a implica permanent experți în statistică și alți cercetători pentru a-și exprima părerea cu privire la proiectele de rapoarte înainte luării deciziilor finale.

Rezultatele celor trei faze – o strategie pe domeniu, un raport al studiului preliminar și un plan pentru studiul principal – sunt aprobate de Auditorul General Adjunct sau de Auditorul General.



### *Executarea*

Şeful de echipă și membrii echipei, inclusiv experții externi, conduc proiectul, cu informări formale către șeful unității și Auditorul General Adjunct. O problemă destul de frecventă în trecut s-a datorat faptului că proiectul se extinsese în direcții care nu fuseseră prevăzute în planul de audit. Astăzi șeful de proiect trebuie să aibă o aprobare mai formală pentru a putea să comprime sau să extindă planul de audit. Au fost de asemenea stabilite cerințe detaliate cu privire la relația cu clientul în timpul activității de auditare.

### *Raportarea*

Un aspect important pe care se întemeiază calitatea unui audit al performanței este de a se face o distincție clară între fapte și observații și de a le departaja pe acestea de evaluare și de partea finală distinctă, anume recomandările. Un deziderat general al RRV este ca auditorii și cei auditați să poată cădea de acord asupra faptelor și observațiilor. Este bine dacă cei auditați sunt de acord și cu evaluarea, ca să nu mai vorbim de acceptarea recomandărilor. Este însă posibil ca o entitate auditată să nu fie de acord cu evaluarea și, dacă este corect justificat, acest dezacord ar trebui menționat.

În faza raportării, se aplică o procedură bazată pe principiul contradictorialității. Astfel, celui auditat i se solicită comentarii cu privire la toate faptele, la evaluare și la recomandările făcute de RRV. Această procedură, precum și faptul că un raport al auditului performanței trebuie să cuprindă toate faptele și analizele efectuate pentru a susține evaluarea și recomandările, constituie cei doi factori cei mai eficace în încurajarea calității. Un raport al unui audit al performanței poate fi contestat din punct de vedere al calității după câțiva ani, și, dacă se dovedește justificată, o astfel de contestație poate avea consecințe grave pentru toate părțile implicate. Toată lumea este conștientă de acest fapt, ceea ce împiedică „negocierea” cu privire la concluziile unui raport pentru a se obține aprobarea clientului.

Obiecțiile și criticile relevante ale unui client trebuie tratate în cadrul raportului. O opțiune care a fost neglijată de RRV este aceea de a oferi celor auditați posibilitatea de a avea propria anexă în care să contrazică RRV. Motivul nefolosirii acestei opțiuni este acela că RRV crede că acest lucru ar crea incertitudini în rândul destinatarilor raportului. În majoritatea cazurilor, sunt necesare o expertiză și considerabilă și un timp îndelungat pentru a se evalua cele două opinii diferite, ceea ce ar fi în detrimentul posibilității de a acționa conform rapoartelor de audit. Însă celui auditat i se solicită, în termen de șase luni, un răspuns formal cu privire la acțiunile sale în urma raportului auditului. Bineînțeles, cei auditați au dreptul de a exprima orice critică în presă. Acest lucru se întâmplă, dar nu foarte des. Posibilitatea de a se adresa directorului RRV, ministrului finanțelor, este foarte rar folosită. Aceasta se întâmplă probabil datorită faptului că acesta nu poate interveni în nici un fel, chiar dacă criticile sunt motivate. Dacă criticile aduse de cel auditat apar în presă, politica RRV este de a nu intra în dezbateri în presă cu privire la un raport de audit. Această poziție este motivată de simplul fapt că s-ar putea crea confuzie cu privire la poziția RRV după predarea raportului. Cu toate acestea, interviurile în ziare și la radio/televiziune cu reprezentanți ai RRV cu privire la rapoartele de audit sunt frecvente.

Raportarea unui audit al performanței este cea mai importantă pentru RRV. Auditorii principali sunt pregătiți de experți media să scrie rapoarte exacte și concise. Întreaga funcție media, pentru care RRV are proprii experți, este crucială pentru receptarea efectivă a unui raport de audit. Transmiterea mesajului și încurajarea acțiunii cu privire la rapoartele de audit al performanței necesită o bună acoperire media.

A fost elaborat un model special pentru rapoartele interne de audit al performanței (descoperiri și recomandări), bazat pe o comparație între anul curent și ultimii trei ani, ca parte a dialogului RRV cu părțile interesate. Printre temele mai importante cuprinse în acest model se numără: a) relevanța b) acoperirea angajamentelor statului c) acceptarea recomandărilor auditului și d) dezvoltarea profesională.

### ***Probleme comune legate de calitatea auditului performanței***

Prezenta lucrare este mixtă, cuprinzând atât aspecte de politică, cât și o îndrumare pentru auditul performanței care a înființat programul pentru Managementul Calității. Această îndrumare se referă, între altele, la aceleași aspecte privitoare la calitate ca și în cazul auditului financiar (calitatea personalului, calitatea procesului și calitatea rezultatelor), dar cu unele aspecte suplimentare.

O altă trăsătură foarte apreciată de auditori este o bază de date intitulată „Audit Methods Memory” („Memoria metodelor de audit”). Fiecare proiect, după finalizarea raportării finale, trebuie să pregătească un raport al metodei de auditare, care să descrie metodele folosite și aplicarea acestora. Un grup special pentru calitatea auditului examinează proiectul de raport al metodei de auditare. După aprobarea grupului, raportul este introdus în baza de date, iar diferitele sale aspecte pot fi căutate electronic.

## **MAREA BRITANIE**

### **I. Controalele calității în procesul de audit financiar<sup>12</sup>**

Procedurile de control al calității din cadrul Biroului Național de Audit al Marii Britanii (NAO) sunt guvernate de Declarația privind Standardele Auditării (SAS) a Comisiei pentru Practici de Auditare a Marii Britanii, care furnizează îndrumări cuprinzătoare cu privire la auditurile individuale, precum și proceduri complete pentru asigurarea calității activității de audit financiar a NAO.

#### ***A. Practici și proceduri de control al calității „în timp real”***

Înainte de începerea fiecărui audit, directorilor responsabili li se cere să evalueze resursele de audit pe care le au la dispoziție și să confirme faptul că echipa de audit este independentă și potrivită pentru sarcina respectivă. În plus, în fiecare an întregului personal în domeniul auditului financiar i se cere să completeze o declarație anuală privind codul de conduită, precum și o fișă privind învățarea și dezvoltarea. Aceste documente confirmă faptul că sunt persoane „potrivite și corecte” (în conformitate cu

<sup>12</sup> Această secțiune a contribuției Marii Britanii, a fost pregătită de Mark Babington (Biroul Național de Audit al Marii Britanii), expert SIGMA (primită pe data de 22 octombrie 2002).

Reglementările Marii Britanii privind auditul) pentru a efectua un audit și că și-au actualizat cunoștințele profesionale.

Evaluarea se desfășoară în două etape – în prima etapă, o evaluare detaliată de către un manager responsabil sau șef de echipă, iar în a doua etapă, o evaluare a judecăților, concluziilor și evaluărilor importante de către un director responsabil. Pentru acele sarcini considerate a implica o valoare mare, un risc ridicat sau care au nevoie de calificare, un al doilea director, independent, evaluează și el deciziile și judecățile importante în fiecare etapă a auditului, de la planificare până la concluzii.

NAO asigură un serviciu central de suport tehnic, oferind consultanță și îndrumare echipelor de audit atunci când este nevoie, în conformitate cu politicile biroului cu privire la consultare. Când se propune calificarea unei opinii privitoare la audit, echipa tehnică centrală asigură un nivel de evaluare suplimentar, înainte de transmiterea opiniei către Controller și Auditor General pentru certificare. De asemenea se poate obține consultanță în cadrul fiecărei unități de linie din partea Directorului Auditului Financiar.

### ***B. Evaluarea post-audit a calității***

NAO desfășoară o rundă de „evaluări la rece” în fiecare an. Această rundă îi asigură pe manageri de calitatea activității de audit financiar a NAO. Se evaluează un eșantion de 5% din numărul auditurilor și 8-10% din valoarea auditurilor. Fiecare director este evaluat o dată pe an, și fiecare manager este evaluat o dată la trei ani. În conformitate cu SAS 240, fiecare membru al consiliului de management este responsabil pentru calitatea auditului și pentru metodologia tehnică a auditului.

Evaluările sunt efectuate de o echipă de manageri și directori experimentați. La sfârșitul fiecărei evaluări, auditurile primesc note. Dacă există audituri considerate slabe, contul va fi din nou evaluat în anul următor. În același fel, un exemplu de activitate a oricărui manager sau director asociată anterior cu un audit slab va fi de asemenea evaluată în anul următor (o dată în cazul unui manager, de două ori în cazul unui director).

Un raport anual se pregătește pentru consiliul managerial al NAO, iar concluziile runde de evaluări ale NAO sunt de asemenea răspândite în întregul birou, astfel încât la următoarele runde de planificare să se poată rezolva slăbiciunile.

NAO este de asemenea supus evaluării de către Unitatea Comună de Monitorizare, organismul de monitorizare a standardelor de calitate al Institutelor de Contabilitate Acreditate. Procedurile sale de monitorizare cuprind o serie de evaluări la rece și o examinare a procedurilor NAO pentru asigurarea calității personalului NAO. Unitatea întocmește un raport pentru managementul NAO, ale cărui concluzii sunt puse la dispoziția personalului pentru a se asigura rezolvarea problemelor relevante pe parcursul viitoarelor runde de audit.

### ***C. Bunele practici***

- Aducerea la cunoștința întregului birou, cu regularitate și la timp, a rezultatelor evaluării, pentru a se asigura rezolvarea cu promptitudine a problemelor;
- Evaluarea independentă a calității activității de audit a NAO;
- Un proces de evaluare la rece, care să-i încurajeze pe evaluatori să identifice domeniile unde s-a dovedit o bună practică, ce pot fi împărtășite în viitor cu colegii;
- O evaluare independentă a directorilor și o echipă centrală de suport tehnic care să asigure validarea judecăților și concluziilor esențiale.

## **II. Controalele calității în procesul de audit al performanței<sup>13</sup>**

### ***A. Practici și proceduri de control al calității „în timp real”***

Obiectivele asigurării calității NAO sunt:

- De a organiza activitatea NAO de audit al performanței astfel încât să înglobeze asigurarea calității în toate etapele;
- De a evalua punctele slabe și punctele forte ale produselor auditului performanței și gestionării acestora pentru a învăța și pentru a aplica aceste lecții în activitatea viitoare;
- De a oferi managerilor informații sistematice și de încredere cu privire la calitatea examinărilor performanței.

Directorii de proiect și echipele lor sunt responsabili pentru furnizarea programelor aprobate ale activității de audit al performanței la standarde înalte de calitate. Ei trebuie să stabilească cea mai adecvată formă a asigurării calității, în funcție de dimensiunea și complexitatea evaluării, de sensibilitatea sa, de durata sa și de experiența personalului care efectuează activitatea respectivă.

### ***Obținerea de consultanță și opinii***

Printre acțiunile și procedurile de asigurare a calității se numără:

- Consultarea unor experți, interni sau externi, pentru a primi sfaturi cu privire la aspecte esențiale ale examinărilor performanței în etape critice, în special în etapa de concepere, înaintea luării deciziilor importante;
- Printre sursele de expertiză se află, la nivel intern, Grupul Tehnic Consultativ, iar la nivel extern, consultanți specialiști și echipe de cercetători și alți experți;
- „Hot edits” (evaluări „la cald”) – evaluări independente ale rapoartelor în timpul întocmirii acestora, pentru a evalua dacă sunt corecte din punct de vedere tehnic, dacă structura lor este convingătoare, dacă probele sunt clar prezentate și dacă raportul în general își poate transmite mesajul clar și rapid cititorului;
- Cerința ca activitatea să fie evaluată de personal cu experiență care să nu fie implicat în activitatea respectivă.

<sup>13</sup> Această secțiune a contribuției Marii Britanii a fost pregătită de Mark Popplewell (Biroul Național de Audit al Marii Britanii), expert SIGMA (primită pe data de 29 noiembrie 2002).

### **Asigurarea calității**

Un management și o evaluare bune pot de asemenea promova calitatea, iar asigurarea acesteia poate fi prezumată atunci când există probe că această bună evaluare și management sunt consecvente și de încredere. Asigurarea calității se realizează în următoarele feluri:

- Desemnarea unui personal cu abilitățile și experiența necesare pentru sarcinile adecvate;
- Comunicarea frecventă cu personalul, astfel încât acesta să își înțeleagă rolul și sarcinile în contextul și pentru scopurile examinărilor;
- Discuții regulate cu personalul pentru a se stabili ce a funcționat bine, ce a funcționat mai puțin bine și de ce, ce se poate îmbunătăți și cum s-ar putea implementa aceste îmbunătățiri;
- Documentarea probelor cheie și interpretarea lor, astfel încât să se poată demonstra cum s-a ajuns la deciziile care au influențat examinarea și la concluziile acesteia;
- Monitorizarea progresului și costurilor studiului pentru a se anticipa problemele și pentru a interveni la timp cu acțiuni și soluții adecvate;
- Evaluarea cuprinzătoare și la timp a activității pentru a se asigura că toate concluziile sunt bine fundamentate și susținute de probe suficiente și solide.

### ***B. Practici legate de asigurarea post-audit a calității în procesul de audit („Evaluările la rece”)***

Există patru tipuri de evaluări post-audit: evaluări interne, evaluări externe, feedback de la organismul auditat și evaluarea de către echipe. Nici una dintre evaluări, izolată, nu are un rol central, iar scopul evaluărilor este de a permite NAO să continue să-și perfecționeze activitatea prin învățarea unor lecții.

#### **Evaluările interne**

Echipa care a efectuat evaluările auditului și-a publicat rapoartele într-un format standard. Evaluările cuprind:

- Prezentarea și formatul;
- Conținutul tehnic și calitatea;
- Impacturile inițiale;
- Evaluarea generală.

#### **Evaluările externe**

Pentru a obține o perspectivă independentă asupra calității activității NAO, Biroul numește o organizație externă care să evalueze rapoartele publicate ale NAO. Evaluatorul extern este de obicei o organizație academică recunoscută ca și centru de expertiză. Evaluatorul se bazează pe o echipă de experți din mediul academic cu diferite specializări. Experții primesc copii ale tuturor rapoartelor imediat ce acestea sunt publicate. Echipa evaluează rapoartele după criterii similare celor folosite în evaluările interne. În mod normal, evaluatorii externi întocmesc două rapoarte în fiecare an, însumând mesajele centrale conținute în evaluările lor privind asigurarea calității.

### **Feedback-ul de la organismele auditate**

Opiniile organismelor auditate care sunt supuse examinărilor NAO cu privire la performanță sunt importante, inclusiv perspectiva lor asupra impactului și valorii adăugate obținute prin studiul respectiv și opinia lor dacă studiul a fost bine gestionat și dacă personalul a acționat cu profesionalism. Feedback-ul de la organele auditate este cerut într-un format standard și trimis organismului auditat de către directorului responsabil pentru studiul respectiv după publicarea raportului.

### **Autoevaluarea echipelor**

Echipele efectuează o evaluare a „învățămintelor” după publicarea raportului, pentru a stabili:

- ce a funcționat bine;
- ce a funcționat mai puțin bine și motivele;
- învățăminte pentru viitor și o posibilă aplicare mai largă a examinărilor performanței.

### **Acțiunea în urma constatărilor**

Echipele centrale a NAO pentru auditarea performanței pregătesc periodic rapoarte rezumative pentru conducere, care evidențiază: lecțiile învățate din evaluările asigurării calității; nevoia de acțiune pentru a promova îmbunătățiri, precum formarea și îndrumarea; și aspecte mai largi de studiat și cercetat în viitor. Mesajele centrale ce pot fi extrase din asigurarea calității sunt comunicate personalului prin seminare, ateliere și consultanță.

## **C. Bune practici**

Câteva aspecte de reținut în legătură cu asigurarea calității:

- Considerați asigurarea calității ca pe un proces continuu, și nu ca pe o procedură sau eveniment singular după încheierea studiului;
- Stabiliți într-o etapă timpurie a examinării acțiunile ce trebuie întreprinse pentru a promova calitatea;
- Căutați o opinie suplimentară în etapele cheie pentru a valida, de exemplu, selectarea studiului, problemele de examinat, concepția și metodologia;
- Identificați punctele critice din cadrul examinării pentru care este necesară o evaluare pentru a asigura realizarea scopurilor studiului;
- Utilizați „hot edits” (evaluări la cald) pentru a înlesni furnizarea de comentarii constructive pentru perfecționarea proiectelor de rapoarte și a prezentării în general (asigurându-vă, în același timp, că sugestiile sunt practice);
- Acordați suficient timp evaluării interne și de specialitate a proiectelor de rapoarte;
- Răspundeți pozitiv constatărilor evaluărilor externe ale asigurării calității și feedback-ului de la organele auditate, cerând clarificări dacă nu sunt înțelese comentariile sau îngrijorările acestora;

- Gândiți-vă de ce unele aspecte ale studiului au funcționat mai bine și altele mai puțin bine;
- Dacă studiul își depășește termenul sau bugetul alocate, identificați principalii factori responsabili de această depășire și gândiți-vă la ce s-ar putea face în viitor (fără a neglija beneficiile retrospectivei);
- Asigurați-vă că lecțiile învățate din evaluările asigurării calității sunt comunicate tuturor celor interesați prin seminare și ateliere;
- Mai presus de orice, adoptați o abordare pozitivă: evaluările asigurării calității nu ar trebui să constituie niște analize negative post-mortem, ci o oportunitate de a construi și de a învăța din experiență.

## STATELE UNITE<sup>14</sup>

### Asigurarea calității în Biroul General de Contabilitate al Statelor Unite (GAO)<sup>15</sup>

#### *Introducere*

Această scurtă lucrare rezumă abordarea GAO cu privire la asigurarea calității, care nu se concentrează exclusiv asupra procesului de audit. Mai degrabă, accentul pe obținerea celei mai bune calități posibile penetrează cultura instituțională și se regăsește în toate politicile și practicile manageriale.

#### *Independența, integritatea și obiectivitatea*

GAO aderă la standardele privitoare la independență din cadrul Standardelor de Auditare ale Guvernului. Personalul de la toate nivelurile trebuie de asemenea să respecte legile și reglementările privitoare la conflictul de interese și trebuie să aducă la cunoștința superiorilor potențialele conflicte de interese. Ei pregătesc rapoarte financiare anuale, care prezintă detalii privind veniturile, bunurile și datoriile membrilor personalului, precum și ale familiei sale. Aceste rapoarte sunt evaluate de funcționari superiori, ale căror rapoarte sunt puse la dispoziția opiniei publice. Membrii personalului trebuie de asemenea să semneze o Declarație anuală de independență și trebuie să obțină permisiunea de a se angaja în anumite activități externe, inclusiv cu contract de muncă.

Recent GAO a extins și mai mult standardul cu privire la independență. Auditorilor și organizațiilor în care lucrează le este interzis să se angajeze în alte activități semnificative pentru cei supuși auditului. De exemplu, dacă o organizație a oferit asistență unei entități auditate pentru construirea sistemului IT, aceasta nu mai poate efectua auditul pentru acea entitate. Această restricție afectează în primul rând firmele de audit private care pot fi angajate în auditarea unor entități guvernamentale.

<sup>14</sup> Contribuție pregătită de Harry Havens, expert SIGMA (primită pe 30 octombrie 2002).

<sup>15</sup> În 2004, numele GAO a fost schimbat în „Biroul de Contabilitate al Guvernului”.

### ***Managementul resurselor umane***

GAO încearcă să recruteze persoane cu o capacitate intelectuală remarcabilă, cu abilități tehnice și de comunicare și cu calități de lideri. Directorul responsabil cu fiecare domeniu de audit (echivalent Auditorului General Adjunct) stabilește alcătuirea personalului necesară pentru a atinge obiectivele aceluși domeniu. Aceste cerințe sunt transmise conducerii centrale, care trebuie să le concilieze cu resursele bugetare disponibile și să decidă câte persoane pot fi angajate în fiecare domeniu. Pentru ocuparea posturilor, GAO recrutează din cadrul unor universități selectate, dar și din alte surse.

În domeniul managementului financiar, GAO întotdeauna recrutează persoane cu o bază solidă în domeniul contabilității. În domeniile auditului performanței, disciplinele relevante sunt mult mai diversificate, incluzând administrația publică, economia, tehnologia informației și multe altele.

Candidații sunt selectați în urma unor interviuri cu câțiva membrii ai conducerii. Apoi GAO asigură un program de orientare pentru noii angajați. Personalul nou angajat și cel transferat dintr-un domeniu de audit în altul participă la cursuri despre metodologia de audit relevantă și alte subiecte pertinente.

GAO asigură pregătire formală și programe de studiu individual, unele dintre acestea disponibile online. O mare parte a acestei pregătiri este dezvoltată și administrată de Centrul pentru Performanță și Învățare. În plus, grupuri de audit financiar au dezvoltat și prezintă unele cursuri specializate în acest domeniu.

Toți auditorii trebuie să obțină, o dată la doi ani, cel puțin 80 de credite pentru educație profesională continuă, din care cel puțin 24 de credite trebuie să fie direct legate de mediul guvernamental și de auditarea guvernamentală. Respectarea acestei cerințe este atent monitorizată.

Membrii personalului sunt evaluați cel puțin o dată pe an de către superiorii lor pe baza unor dimensiuni și standarde ale performanței publicate. GAO promovează personalul pe baza performanței, dorinței și capacității demonstrate de a-și asuma o responsabilitate mai mare. Posturile vacante sunt anunțate. Candidații sunt evaluați de comisii de selecție anuale, care dau recomandări funcționarului care face selecția, de obicei un director.

La desemnarea personalului, obiectivul este de a se asigura că fiecare echipă de audit posedă colectiv pregătirea profesională necesară, dar și că membrii personalului își pot continua dezvoltarea profesională. Indivizii sunt numiți în grupuri de audit în primul rând pe baza nevoilor grupului, dar și în funcție de nevoile indivizilor cu privire la anumite tipuri de experiențe. Directorul grupului desemnează o persoană pentru un anumit audit, în subordinea unui director adjunct sau auditor responsabil care gestionează activitatea.

Fiecare echipă de audit are în componența sa personal cu abilități adecvate. Auditurile declarațiilor financiare sunt întotdeauna conduse de un contabil public autorizat, care are experiență în efectuarea unor astfel de audituri.



### ***Performanța auditului***

GAO pregătește un plan strategic pe cinci ani pentru activitatea pe care o desfășoară. Această activitate este de trei tipuri: cerută de Congres, mandatată de lege, și activitate de cercetare și dezvoltare bazată pe principala responsabilitate legislativă a GAO.

GAO are un Protocol publicat pentru reglementarea relației sale cu Congresul, care cuprinde proceduri privind negocierea termenilor unei cereri și confirmarea acceptării unei cereri. Controller-ul General poate refuza cererile Congresului dacă le consideră a fi în mod neadecvat politice prin natura lor sau dacă consideră că acestea depășesc competențele GAO.

Decizia de a iniția o activitate este aprobată în cadrul unei Ședințe pentru Acceptarea Angajării la care participă top managementul GAO. Cu această ocazie, participanții cad de acord și cu privire la gradul de risc pe care îl prezintă activitatea respectivă, care determină nivelul subsecvent al evaluării activității.

Responsabilitatea primară pentru fiecare audit aparține „primului partener”, care de obicei este la nivel de director, aflat pe treapta ierarhică imediat inferioară managerului. Primul partener planifică și supervizează auditul, împreună cu directorii adjuncți și cu auditorii responsabili. După ce s-au colectat opinii și sfaturi din interiorul întregului GAO, dacă este nevoie, raționamentele de planificare implicate într-un audit financiar sunt documentate în Matricea de concepție, Analiza generală a riscurilor și Analiza riscurilor contului.

Relațiile cu entitățile auditate sunt stabilite printr-un angajament scris și o conferință de prezentare, în care sunt prezentate obiectivele, întinderea, metodologia și durata auditului. Spre sfârșitul auditului, are loc o conferință de încheiere, la care participă și entitatea auditată, pentru a discuta faptele conținute în audit.

După încheierea activității pe teren, se pregătește un Raport rezumativ al auditului pentru a descrie rezultatele auditului și a demonstra adecvarea procedurilor și concluziilor auditului. O lucrare pre-definită, un proces-verbal de încheiere a auditului și alte instrumente asigură efectuarea tuturor pașilor necesari. Toate lucrările relevante sunt supuse cel puțin unei evaluări primare, iar cele esențiale sunt supuse unei a doua evaluări înaintea emiterii raportului. Toate produsele sunt „documentate” de cineva independent de audit, care urmărește toate faptele și cifrele de la proiect și până la procesul verbal.

Primul partener aprobă raportul și alte documente auxiliare. Un al doilea partener (un alt director neimplicat în audit sau managerul) evaluează independent problemele semnificative. Pentru auditurile declarațiilor financiare, al doilea partener trebuie să fie un contabil autorizat cu o experiență semnificativă în domeniu. Alți experți GAO pot fi solicitați să evalueze un proiect de raport pentru a ajuta la asigurarea validității analizei și a corectitudinii constatărilor și concluziilor.

După încheierea procesului de evaluare internă, toate proiectele de rapoarte sunt trimise entităților auditate pentru a le evalua. De obicei, termenul acestei etape este de 30 de zile. Orice comentarii ale entității auditate sunt analizate și, dacă sunt întemeiate, se fac schimbările necesare în proiect. Toate aceste comentarii, precum și analiza GAO sunt

publicate în raportul final, care devine document public, dacă distribuția nu trebuie restricționată din motive de securitate națională.

În mod frecvent au loc Ședințe pentru evaluarea activității cu Controllerul General și alți funcționari superiori pentru a se discuta starea și progresul auditurilor semnificative.

### ***Consultarea și cercetarea***

În cadrul GAO există biblioteci pentru a răspunde nevoilor personalului de literatură de specialitate. În plus, există și o Librărie de Documentare în Audit, disponibilă online.

Auditorii sunt încurajați să ceară sfaturi experților în probleme ce depășesc cunoștințele membrilor echipelor de audit. Mulți dintre acești experți se află în cadrul organizației, dar personalul GAO se poate adresa și unor experți din exteriorul instituției, atunci când este necesar.

### ***Monitorizarea calității activității***

Biroul de Calitate și Gestionarea Riscurilor desfășoară un Program de evaluare a controlului calității pentru a efectua inspecțiile post-audit ale auditurilor performanței și auditurilor financiare selectate. Auditurile declarațiilor financiare sunt inspectate de o echipă subordonată directorului din acel domeniu. Inspecțiile includ evaluarea proceselor verbale, testele domeniilor funcționale și intervierea personalului. Rezultatele sunt raportate conducerii și personalului, care pregătesc planuri de acțiune pentru a rezolva problemele constatate, dacă este nevoie.

GAO a început de asemenea să obțină evaluări externe ale calității auditului pe care îl efectuează. Prima, care acoperă domeniul auditului financiar, s-a încheiat recent cu o opinie clară. O a doua, acoperind domeniul auditului performanței, urmează să aibă loc în 2005, cu privire la activitatea desfășurată în 2004.

## ANEXA C – PRACTICI ÎN ISA PARTICIPANTE

### Introducere și rezumat

Prezentul capitol își propune să descrie controlul calității în procesul de audit din ISA din Albania, Bulgaria, Croația, Cipru, Republica Cehă, Estonia, Ungaria, Letonia, Lituania, Malta, Polonia, România, Slovacia, Slovenia și Turcia. Aceste informații sunt obținute din răspunsurile la un chestionar, furnizate de ISA participante în perioada mai - septembrie 2002.

Gradul, nivelul și complexitatea proceselor de control al calității păreau foarte variate în rândul acestor ISA în momentul chestionarului. Unele aveau proceduri relativ extinse, care își propuneau să asigure o bună calitate în toate fazele auditului – planificare, execuție și raportare. Altele erau într-o fază mult mai puțin avansată a dezvoltării proceselor lor de calitate. Din răspunsurile ISA, un singur element de management al calității a trebuit să fie introdus acolo unde nu era folosit (ceea ce se pare că s-a aplicat în cazul tuturor participanților). Acest element lipsă era evaluarea calității post-audit de către auditori cu experiență, independenți de auditul supus evaluării. Aceste evaluări ar trebui efectuate, după audit, pe un eșantion adecvat din auditurile efectuate de ISA în fiecare an. Scopul nu este de a critica auditurile selectate, ci de a stabili:

- dacă procedurile de control al calității existente sunt aplicate consecvent și eficiente; și
- cum pot fi perfecționate și întărite sistemele ISA de control al calității.

La studierea informațiilor furnizate în această anexă, cititorul trebuie să știe că datele reflectă situația dintr-un anumit moment și se poate să se fi schimbat într-o anumită măsură.

### Aspecte generale

Cele mai multe ISA participante au luat măsuri pentru a stabili cel puțin elementele de bază ale sistemelor de control al calității auditurilor. Pentru a atinge nivelul adecvat de angajament în ceea ce privește calitatea, este vital ca accentul pe această chestiune să se pună chiar din vârful ierarhiei. Acest angajament la vârf pare a exista în majoritatea, dacă nu chiar în toate ISA participante.

Problema dezvoltării calității se poate pune la două niveluri:

- asigurarea unei mai bune funcționări a elementelor existente ale controlului calității;
- coordonarea elementelor existente, adăugarea altora necesare și asigurarea unei abordări coerente a controlului calității în procesul de audit.

În unele ISA – precum Lituania, Polonia, România și Slovacia – în prezent are loc o transformare și extindere a mecanismelor de control al calității auditului.

Factorii de bază în asigurarea controlului calității sunt stabilirea și aplicarea practică a standardelor de auditare și îndrumărilor metodologice, care evidențiază obligația de a efectua audituri în conformitate cu proceduri și o metodologie de auditare

specifice. Până de curând, reglementările relevante adoptate în unele ISA participante acopereau în cea mai mare parte procedurile de audit și numai parțial metodologia de audit. În ultimii ani însă au intrat în vigoare noi reglementări, mai cuprinzătoare. Conform unui studiu SIGMA efectuat în iunie 2002, din cele 13 ISA participante, nouă aveau propriile standarde de auditare, în timp ce celelalte patru erau în faza pregătirii acestor standarde.

În unele cazuri, ca de exemplu în Bulgaria și Lituania, o nouă lege a auditului stipulează că ISA trebuie să emită standarde de auditare sau alte reglementări de acest tip. Unele noi legi – în Estonia și Lituania – conțin trimiteri la standarde de auditare comun adoptate. Alternativ, o ISA poate, în reglementările sale interne, să ceară respectarea anumitor standarde internaționale; așa se întâmplă în Croația, Ungaria și Polonia. Pentru asigurarea și controlul calității, criteriile de evaluare ale activității de audit trebuie să fie definite de o ISA. Aceste criterii trebuie apoi să fie aplicate de auditori și conducere. De exemplu, printre criteriile de evaluare ar trebui să se numere:

- utilizarea adecvată a standardelor naționale și internaționale de auditare;
- utilizarea adecvată a îndrumărilor și manualelor;
- executarea auditurilor în conformitate cu planul anual de audit și cu programele de audit detaliate.

În majoritatea ISA participante, problemele legate de controlul calității decurg din standardele, reglementările sau manualele de auditare care definesc diferitele procese de auditare. Unele ISA, cum ar fi în Slovenia, au îndrumări separate, specifice pentru calitate.

Măsurile de control al calității diferă substanțial în rândul ISA. Chiar și în cadrul aceleiași ISA, măsurile aplicate pot fi diferite în funcție de tipul de audit (de reglementare sau performanță) sau de complexitatea auditului. De exemplu, un audit care implică mai multe echipe de audit în locații diferite, cum ar fi „auditurile coordonate” poloneze (care pot acoperi până la 100 de entități auditate și sunt efectuate în conformitate cu un program uniform de către până la 20 de unități de audit), necesită un management și niște măsuri de control al calității mai complexe decât schema tipică conform căreia o echipă de audit lucrează într-o singură locație.

### **Planificarea auditului**

Planificarea auditului are două faze distincte. Prima este procesul prin care ISA stabilește auditurile pe care le va efectua. A doua fază este procesul prin care ISA stabilește cum să efectueze auditurile respective. Este necesar să se asigure decizii de calitate în ambele faze.

### ***Selectarea entităților și activităților de auditat***

Controlul calității în această primă fază a planificării caută să asigure utilizarea cea mai eficientă a resurselor și alocarea acestora către obiectivele prioritare.

În majoritatea ISA participante, auditurile sunt planificate cu un an înainte. Planul anual de audit servește ca bază pentru pregătirea de programe detaliate pentru auditurile individuale. În plus, în unele ISA, sunt specificate direcțiile auditurilor prioritare pe perioade mai lungi, de obicei pentru trei ani (de ex., în Malta și Polonia). Aceste planuri sau strategii pe termen mediu identifică domeniile cu probleme de o importanță deosebită din punct de vedere al statului și economiei (de ex., restructurarea economică sau riscul corupției). Stabilirea generală a priorităților face posibilă includerea în planul de audit a unei varietăți de teme, ridicând în același timp o barieră pentru a limita alte sugestii.

În unele cazuri există practica „planificării ajustabile” (de ex. în Ungaria). Aceasta înseamnă că planurile anuale sunt pregătite odată cu actualizarea planurilor pe termen mediu de trei ani. O altă abordare o constituie adoptarea planurilor de audit pentru o perioadă de mai mulți ani.

În procesul de planificare a auditului, trebuie să se acorde întâietate acelor sarcini care sunt cerute de lege (de ex., auditarea execuției bugetului de stat). Aceste audituri obligatorii pot absorbi până la 60% - sau chiar mai mult – din resursele disponibile. Procesul de decizie în ceea ce privește utilizarea resurselor rămase variază foarte mult în rândul ISA participante. Acesta poate fi lăsat la inițiativa unităților individuale de audit sau propunerile pot proveni de la nivelurile mai înalte ale ISA. În orice caz, este esențial ca această parte a planului de audit să fie aprobată de șeful ISA pentru a se asigura conformitatea sa cu prioritățile globale ale ISA.

În multe ISA, cum ar fi SAO din Republica Cehă, unitățile de audit își creează și își actualizează regulat fișiere cu date cu privire la potențiale entități auditate în domeniul aflat sub jurisdicția lor, ceea ce poate fi foarte util în stabilirea priorităților și în dezvoltarea programului de audit pentru auditurile individuale.

Conceperea diferitelor teme de audit se realizează în principal în unitățile de audit ale ISA. Cel mai adesea, propunerile (însoțite de justificări) sunt prezentate de membrii ai personalului de rang superior. Directorul unității respective verifică corectitudinea propunerii (inclusiv respectarea priorităților și fezabilitatea formală a sarcinii de audit) și evaluează rațiunea asumării unei anumite sarcini de audit, ținând cont de îndrumările stabilite de top managementul ISA. Sunt de asemenea luate în considerare temele de audit înaintate de comitetele parlamentare și de alte organisme publice.

Unele ISA – de exemplu, SAO din Republica Cehă – folosesc o „cutie de propuneri”. După analizarea informațiilor colectate, unitatea de audit elaborează propuneri de audit specifice. Directorul unității le așează în cutia de propuneri a unității și le prezintă regulat superiorului său. Acesta apoi decide ce propuneri vor fi recomandate.

De regulă, pentru proiectele de propuneri susținute de unitățile de audit (sau alte organisme interne, cum ar fi directorii sau alți membrii ISA), mai întâi se dezvoltă niște teorii clare și apoi acestea se transmit top managementului ISA. Proiectele de propuneri specifică, printre altele, obiectivele auditului, perioada auditării, justificarea auditului, posibilele rezultate, principala temă a auditului, domeniile de risc, programul auditului și estimarea resurselor necesare.

Descrierile sunt comparate și clasificate utilizând criteriile de selecție a auditurilor stabilite în strategia de audit a ISA. De obicei, această sarcină este îndeplinită de departamentul de planificare sau o unitate similară. Apoi, proiectul planului anual de audit este predat organismului decizional relevant al ISA (director, șeful ISA sau consiliu).

În general toți directorii de unitate, consilierii șefului ISA și top managementul ISA evaluează proiectul planului. În final, șeful sau consiliul ISA (sau alt organism ISA relevant) aprobă planul anual de audit.

### ***Planificarea auditurilor individuale***

A doua fază a planificării auditului constă în dezvoltarea, aprobarea și adoptarea documentului care specifică parcursul unei anumite sarcini de audit, denumită „programul de audit”. Principalele elemente ale controlului calității sunt obligația prevăzută în programul de audit privind colectarea informațiilor specificate în regulile interne ale ISA și participarea multor unități ISA și organisme de decizie, care evaluează, discută și acceptă proiectul programului de audit.

În auditurile poloneze coordonate, proiectul programului este de obicei dezvoltat de persoana care va fi coordonatorul auditului, care ține cont de o gamă largă de probleme, inclusiv preocupările parlamentare. Adesea se efectuează un audit pregătit într-o entitate care este caracteristică pentru entitățile ce vor fi acoperite de auditul integral.

În unele ISA (Malta, de exemplu), un element important în pregătirea unor programe de audit de reglementare și a tuturor programelor de audit al performanței este așa numitul „pre-audit”. Activitatea de pre-audit are loc pentru a se stabili dacă există o bază suficientă pentru efectuarea unui audit complet și dacă un astfel de audit este fezabil.

### **Executarea auditului**

În această fază, șeful de echipă și alți auditori efectuează activitatea de teren. Este esențial ca, înainte de a începe activitatea de teren, toți membrii echipei să înțeleagă foarte bine sarcinile auditului și cum trebuie acestea îndeplinite.

În toate ISA controlul executării auditului se realizează la diferite niveluri. Acest control pornește de la regula de bază conform căreia fiecare membru al echipei răspunde personal pentru calitatea muncii sale.

În plus, șeful echipei trebuie să îndrume, să supervizeze și să evalueze activitatea echipei în fiecare zi, asigurându-se că aceasta se desfășoară în conformitate cu regulile generale ale ISA și cu programul de audit. De asemenea, în funcție de îndatoririle specificate în regulile interne ale ISA, poate fi nevoie ca mai mulți manageri să țină legătura cu echipa de audit, să evalueze activitatea de audit pas cu pas, și când acest lucru este necesar, pentru problemele importante, să raporteze regulat top managementului ISA. În marea majoritate a ISA participante, procedurile par să funcționeze în ceea ce privește supervizarea și evaluarea în faza de executare a auditului. În NAO din Malta, de

exemplu, auditorul principal pregătește un raport, la sfârșitul fiecărei etape a unui audit, privind toate constatările la care s-a ajuns pe parcursul activității respective. Managerul auditului evaluează aceste rapoarte din punct de vedere al adecvării.

Un element important al controlului calității este documentarea corectă a activității de audit. În Biroul de Audit al Ciprului, de exemplu, evaluarea dosarului de audit este efectuată de șeful secțiunii respective, de auditorul principal și, în domeniile cheie, de directorul de audit. Astfel se asigură că procesele verbale sunt bine documentate, conțin trimiteri corecte și sunt semnate, și că fișierele permanente sunt regulat actualizate.

Un alt element important al controlului calității în executarea auditului este obligația de a colecta informații specificate în regulile interne ale ISA și de a asigura participarea multor persoane care să evalueze, să discute și – în unele ISA – să accepte proiectul de protocol al auditului sau constatările auditului înaintea încorporării acestora într-un proiect de raport sau a discutării lor cu entitatea auditată.

Unele ISA au un sistem de monitorizare a timpului și bugetului consumate în efectuarea anumitor activități de audit. În Biroul de Audit al Statului din Estonia, de exemplu, toate auditurile au un termen limită și o limită în ceea ce privește numărul de ore de muncă. Sistemul de raportare a timpului compară activitatea de audit reală cu termenele aprobate. Șeful fiecărui departament de audit întocmește un raport al progresului lunar către șeful ISA cu privire la toate proiectele de audit și la principalele probleme ridicate în proiectele de audit.

### **Raportarea auditului**

Raportarea se realizează conform Legii ISA, standardelor de auditare (standarde proprii ale ISA sau standarde internaționale de auditare acceptate), altor reglementări interne și manualului de audit (dacă acesta este aplicabil).

Primul obiectiv al controlului calității în această fază a auditului ar trebui să fie acela de a se asigura că toate declarațiile, afirmațiile, constatările și concluziile sunt pe deplin susținute de probele colectate în timpul procesului de audit. Al doilea obiectiv ar trebui să fie de a se asigura că raportul rezultat este complet, exact, obiectiv, convingător, și cât de clar și concis permite subiectul respectiv.

### ***Pregătirea proiectelor de rapoarte***

Pregătirea proiectului inițial al unui raport de audit este de obicei responsabilitatea șefului echipei de audit, adesea cu sprijinul altor membri ai echipei. Calitatea este sporită în această fază dacă persoanele implicate înțeleg bine cum ar trebui pregătit un raport și ce ar trebui să conțină acesta. În Biroul de Audit al Statului croat, Manualul de audit oferă îndrumări detaliate cu privire la raportare. Conform Standardelor de raportare ale Biroului de Audit al Statului leton, la sfârșitul fiecărui audit, auditorul trebuie să pregătească o opinie în scris, în care să prezinte constatările. Conținutul acestei opinii ar trebui să fie ușor de înțeles și lipsit de ambiguități, să conțină numai informații susținute de probe relevante și competente; opinia ar trebui să fie independentă, obiectivă, corectă și constructivă.

### ***Evaluarea internă a proiectelor de rapoarte***

În majoritatea ISA, unul sau mai mulți superiori din cadrul organizației evaluează proiectul inițial al raportului de audit.

Printre procedurile de control al calității se numără evaluarea proceselor verbale și a proiectului de raport de către șeful secțiunii care efectuează auditul/investigația, de auditorul principal relevant și, în domeniile cheie, de unul sau mai mulți funcționari de rang superior. Evaluarea asigură, printre altele, că procesele verbale oferă suficiente informații și sunt corect documentate și că toate constatările auditului au fost evaluate cu privire la materialitatea și legalitatea lor și că se bazează pe probe faptice, de încredere. Procesele verbale ar trebui să indice persoanele care le-au întocmit și pe cele care le-au evaluat. Trebuie de asemenea să se acorde o mare atenție asigurării că limbajul folosit este ușor de înțeles și constatările/recomandările înscrise în rapoarte sunt susținute de informații suficiente, relevante și corecte.

Deși procedurile sunt foarte variate în rândul ISA participante, toate ISA par a avea prevederi adecvate pentru evaluarea internă a proiectelor de rapoarte, care de obicei implică multiple niveluri de evaluare.

### ***Evaluarea externă a proiectelor de rapoarte***

De obicei, proiectele de rapoarte sunt discutate cu entitatea auditată, și în multe ISA opiniile entității auditate (poate într-o formă rezumativă) sunt incluse în raportul final. Această implicare a entității auditate poate constitui un element vital al controlului calității, întrucât entitatea auditată este o parte bine informată cu o motivație de a contesta constatările adverse dacă acestea par a fi incorecte sau insuficient susținute de probe. În același timp, trebuie să se recunoască faptul că entitatea auditată este o parte interesată, care poate dori să minimalizeze credibilitatea sau semnificația constatărilor adverse ale auditului. Astfel, deși opiniile entității auditate trebuie luate în considerare, este responsabilitatea ISA să examineze acele opinii cu atenție și să stabilească ponderea ce li se poate acorda, incluzând această analiză, dacă este posibil, în raportul de audit.

Majoritatea, dacă nu chiar toate ISA participante asigură o procedură bazată pe principiul contradictorialității.

### ***Alte aspecte***

În multe ISA – de exemplu Biroul de Audit din Cipru – sunt luate în considerare toate evenimentele relevante pentru audit care au loc între data pregătirii raportului și data emiterii acestuia și, dacă sunt relevante, sunt incluse în raportul final. Dacă nu se întâmplă așa, credibilitatea raportului este subminată.

O altă practică normală și utilă este publicarea rapoartelor de audit, fie prin tipărire fie pe suport electronic. Acest lucru poate spori calitatea auditului în două moduri. În primul rând, aceste rapoarte pot fi citite de experți în domeniul tratat în raport, care pot oferi sugestii utile pentru viitoarele audituri în domeniul respectiv. În al doilea rând, conștiința răspândirii rapoartelor îi poate face pe auditori să fie mai atenți în



activitatea lor de audit. Pe de altă parte, lărga distribuție a unor rapoarte de audit critice, în special în domeniile sensibile din punct de vedere politic, poate atrage o reacție defensivă deosebit de puternică din partea entității auditate.

În fine, auto-examinarea unui audit încheiat, de către o echipă de audit, îi poate ajuta pe membrii echipei respective să afle ce puteau face în alt fel sau într-un mod mai eficient. Această auto-evaluare poate fi o utilă experiență de învățare pentru membrii echipei și poate conduce la îmbunătățirea calității viitoarelor audituri. Biroul de Audit al Statului estonian, printre altele, folosește această tehnică.

### **Evaluarea internă post-audit a calității**

Un sistem eficace de management al calității trebuie să cuprindă proceduri care să stabilească dacă măsurile de control al calității care se intenționează să se folosească sunt în realitate implementate corect și consecvent și să identifice modalitățile de întărire a controalelor existente. Experiența a arătat că acest lucru se poate realiza cel mai bine prin efectuarea unei evaluări independente, detaliate, post-audit, asupra unui eșantion de audituri încheiate.

Unele dintre ISA participante au astfel de procese de evaluare internă sau sunt în curs de a le construi.

### **Evaluarea externă**

Multe ISA participante au solicitat o evaluare externă coordonată de SIGMA pentru a le sprijini în eforturile lor de a întări și îmbunătăți calitatea instituțiilor lor. Faptul că evaluatorii sunt înalți funcționari – cu mulți ani de experiență în audit – din diferite ISA, care utilizează metodologii diferite, a sporit foarte mult valoarea acestor evaluări. Este clar că acesta a fost un proces foarte util pentru ISA în evaluarea funcțiilor lor legislative, organizaționale, metodologice și altor funcții cheie.

### **Concluzie**

Este evident că ISA participante au făcut pași importanți în stabilirea și consolidarea proceselor lor de asigurare a calității activității lor de audit. Este la fel de clar, însă, că, pentru multe dintre ele, este necesar, și chiar o prioritate, să se facă mai multe în acest domeniu.

## ANEXA D – ÎNDRUMĂRI PRIVIND CALITATEA AUDITURILOR

Îndrumările următoare se bazează pe cele aprobate de președinții ISA participante la întrunirea acestora de la Riga din aprilie 2004, cu modificări neesențiale pentru a reflecta discuțiile ulterioare, dar fără materialul explicativ din acel document. Îndrumările în sine, însoțite de materialul explicativ și suplimentar, pot fi descărcate în format electronic de pe următoarele site-uri web:

- [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org)
- [www.asz.hu](http://www.asz.hu)
- [www.nao.gov.mt](http://www.nao.gov.mt)
- [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)

### Considerații generale

O Instituție Supremă de Audit (ISA) ar trebui să-și desfășoare activitatea la un nivel înalt al calității în ceea ce privește următoarele dimensiuni:

- semnificația și valoarea subiectelor tratate în audituri;
- obiectivitatea și echitatea evaluărilor făcute și opiniilor exprimate;
- sfera de cuprindere și caracterul complet al planificării și performanța auditurilor efectuate;
- corectitudinea și validitatea opiniilor, sau a constatărilor și concluziilor; adecvarea recomandărilor; și relevanța altor aspecte prezentate în rapoartele de audit și alte produse;
- punctualitatea emiterii rapoartelor de audit și a altor produse raportată la termenele statutare și nevoile utilizatorilor anticipați;
- claritatea prezentării rapoartelor de audit și a altor produse;
- eficiența efectuării auditurilor și altor activități conexe; și
- eficacitatea din punct de vedere al rezultatelor și impacturilor obținute.

În urmărirea acestui scop, o ISA ar trebui să alcătuiască politici, sisteme și proceduri care să încurajeze acțiuni care să conducă la sporirea calității și să descurajeze sau să împiedice acțiunile care ar putea afecta calitatea. Aceste controale ale calității ar trebui dezvoltate și implementate pentru toate fazele procesului de audit, inclusiv:

- selectarea problemelor de auditat;
- decizia cu privire la termenul auditului;
- planificarea auditului;
- executarea auditului;
- raportarea rezultatelor auditului; și
- evaluarea constatărilor, concluziilor și recomandărilor auditului.

### **Selectarea și stabilirea termenelor auditurilor**

O ISA ar trebui să asigure că deciziile cu privire la domeniile de auditat și termenele auditurilor țin cont de următoarele:

- prioritatea relativă în rândul potențialelor subiecte de audit, inclusiv considerarea auditurilor impuse de lege, acolo unde se aplică, și limitele mandatului ISA;
- resursele financiare și umane necesare pentru realizarea anumitor audituri, inclusiv considerarea disponibilității personalului de audit cu abilitățile necesare;
- timpul în care rezultatele anumitor audituri se pot dovedi a fi cel mai utile, inclusiv considerarea termenelor impuse de lege;
- nevoia potențială de revizuire a priorităților ca reacție la schimbarea condițiilor;
- selectarea și stabilirea termenelor auditurilor în funcție de activitatea auditorilor interni și a altor auditori care efectuează audituri asupra acelorași entități;
- evaluarea riscurilor și a semnificației, sensibilității și oportunității temelor de audit.

### **Planificarea auditurilor**

În fiecare audit, primul pas ar trebui să fie dezvoltarea unui plan bine documentat al sarcinilor auditului. Planul ar trebui să fie pregătit de auditorul principal sau de un alt auditor cu o expertiză și calificare suficiente, preferabil cu consultarea altor membri ai echipei, dacă mai există, sau cu structura colegială. Planul ar trebui dezvoltat ținându-se cont, printre altele, de următoarele:

- numărul și abilitățile personalului disponibil pentru audit;
- resursele financiare, de timp și de alt tip, inclusiv, acolo unde este cazul, expertiza externă necesară pentru efectuarea auditului; și
- riscurile ce pot apărea pe parcursul auditului și testele auditului care vor analiza riscurile respective.

Planul de sarcini al auditului ar trebui să descrie suficient de detaliat:

- scopul și obiectivele auditului;
- procesul de selecție și calcul pentru oportunitate;
- metodologia de folosit;
- sarcinile ce trebuie îndeplinite;
- timpul și alte resurse alocate fiecăreia dintre acele sarcini, precum și identificarea persoanei/persoanelor desemnate pentru acea sarcină și responsabilitățile lor;
- data programată pentru finalizarea fiecărei sarcini, pentru fiecare fază separată a auditului și pentru audit în integralitatea sa.

Planul de sarcini al auditului ar trebui evaluat, modificat dacă este necesar și aprobat de un funcționar cu autoritate asupra echipei de audit, dacă structura ISA are un astfel de nivel de supervizare. Altfel, planul ar trebui evaluat de un alt auditor, cu o vechime și autoritate adecvate în cadrul ISA, care a efectuat cu succes audituri de un tip sau de o complexitate asemănătoare și care este independent de echipa de audit. Toate aceste evaluări și orice aprobări trebuie documentate.

### **Executarea auditurilor**

Înainte de începerea auditului, auditorul principal trebuie să se asigure că:

- toți cei implicați în audit înțeleg planul în integralitatea sa și sarcinile care le sunt încredințate;
- fiecare persoană implicată în audit are abilitățile necesare pentru a îndeplini sarcinile ce i-au fost încredințate; și
- nici un conflict de interese și nici un alt factor nu ar putea împiedica vreo persoană implicată în audit de a îndeplini sarcinile ce i-au fost încredințate într-o manieră competentă și obiectivă.

Auditul ar trebui efectuat în conformitate cu planul aprobat. Însă, procesul de planificare nu se încheie odată cu începutul fazei de executare. Mai degrabă, pe măsură ce avansează implementarea auditului, circumstanțele neanticipate vor necesita adesea modificarea planului. Astfel de schimbări ar trebui documentate, împreună cu motivele lor. Dacă se aduc schimbări care modifică semnificativ metodologia auditului sau timpul sau alte resurse necesare efectuării sale, acele schimbări ar trebui evaluate și aprobate de către funcționarul care a aprobat planul inițial. Asemenea aprobări trebuie documentate.

Auditorul principal ar trebui să îi superviseze permanent pe cei implicați în audit pentru a se asigura că sarcinile auditului sunt corect îndeplinite. Dacă cineva are dificultăți în a-și îndeplini o sarcină ce i-a fost încredințată, acest lucru ar trebui raportat prompt supervisorului persoanei respective, care i-ar putea oferi asistență. Dacă apar probleme semnificative ce nu au fost anticipate, sau dacă apar rezultate ale auditului cu privire la chestiuni materiale care diferă considerabil de cele ce au fost anticipate, acestea trebuie raportate auditorului principal, care poate ajusta sfera de cuprindere a auditului și/sau planul de sarcini al auditului.

La finalizarea fiecărei sarcini din planul de sarcini al auditului, acest fapt, precum și o fișă detaliată a rezultatelor trebuie documentată prompt de către persoana care a îndeplinit acea sarcină. Acea documentație trebuie evaluată, probată și aprobată de supraveghetorul direct al auditorului responsabil, precum și de către cel puțin un alt supraveghetor pentru o fază ulterioară a auditului. Evaluările trebuie să fie bine fundamentate și datate.

Procesele verbale sunt o parte esențială a procesului de audit. Ele ar trebui să fie colectate, evaluate și menținute sistematic. Procesele verbale trebuie organizate în așa fel încât să faciliteze pregătirea și evaluarea ulterioare ale raportului de audit.

## **Raportarea auditurilor**

Rapoartele de audit ar trebui să fie clare, punctuale, concise și obiective. Ele ar trebui să furnizeze un rezumat corect al tuturor faptelor relevante. Toate constatările și concluziile trebuie susținute de probe adecvate, corecte și echitabile în procesele verbale. Problemele raportate trebuie să fie corect analizate și calificate.

Punctele de vedere ale entităților auditate cu privire la chestiunile semnificative pe parcursul auditului, legate de problemele ridicate de auditori ar trebui menționate și discutate în raport. Orice probă materială conflictuală trebuie menționată în raport, împreună cu o explicație a respingerii acesteia sau, în caz contrar, nu trebuie reflectată în concluziile raportului. Standardele oportunității și semnificației vor depinde de natura auditului și de tipul raportului sau al altui produs.

Proiectul raportului de audit ar trebui pregătit de către auditorul principal, în mod normal cu consultarea altor membri ai echipei, dacă există.

Proiectul raportului de audit ar trebui evaluat cu atenție, din punct de vedere al adecvării, de către un auditor cu experiență și/sau un colegiu de audit independent de echipa de audit. Auditorul principal ar trebui să răspundă adecvat tuturor comentariilor făcute de evaluator. Evaluarea, toate comentariile evaluatorului și acțiunile întreprinse ca răspuns la evaluare trebuie documentate și reținute în procesele verbale ale auditului.

După evaluarea internă, inclusiv – dacă este cazul – evaluarea colegială, a proiectului de raport, acesta trebuie predat entității auditate pentru evaluare și comentarii într-un anumit termen. Comentariile primite de la o entitate auditată vor fi analizate atent de către auditorul principal și raportate evaluatorului și, dacă acest lucru este aplicabil, colegiului de audit. Dezacordurile cu privire la fapte ar trebui rezolvate, ceea ce necesită probabil o muncă de audit suplimentară. Raportul de audit ar trebui ajustat, dacă este cazul, în urma unor comentarii bine fundamentate ale entității auditate.

Ar trebui să existe o prevedere statutară clară și îndrumare internă în ceea ce privește persoana care are autoritatea de a aproba și emite raportul de audit.

## **Acțiunile în urma auditului**

La un timp după emiterea raportului de audit, o ISA trebuie să ia măsurile adecvate, dacă este cazul, pentru stabilirea acțiunilor pe care o entitate auditată le-a întreprins pentru a corecta problemele detectate în raportul de audit și efectele pe care le-ar fi putut avea astfel de acțiuni.

### **Asigurarea calității – Evaluarea controalelor calității**

O ISA trebuie să stabilească proceduri pentru evaluarea sistemului său de control al calității pentru:

- a stabili dacă există controalele necesare;
- a stabili dacă controalele existente sunt corect implementate;
- a confirma calitatea practicilor și rapoartelor de audit; și
- a identifica potențiale modalități de a întări sau de a perfecționa controalele.

Procedurile de evaluare a controalelor calității ar trebui să includă evaluări post-audit ale unui eșantion selectat de audituri încheiate și ale proceselor verbale respective, efectuate de persoane și/sau grupuri care sunt independente de auditurile supuse evaluării.

### **Managementul instituțional**

Pentru a crea un mediu care să încurajeze o calitate consecventă și o creștere permanentă a eficacității, o ISA ar trebui să dea întâietate:

- gestionării resurselor umane, cu accent pe:
  - recrutare;
  - pregătire;
  - perfecționarea personalului;
  - standardele etice.
- gestionării riscurilor instituționale; și
- construirii relațiilor externe.

## ANEXA E – ÎNDRUMAREA, SUPERVIZAREA ȘI EVALUAREA

Această anexă oferă îndrumare – bazată pe experiența Instituțiilor Supreme de Audit avansate – cu privire la elementele cheie în gestionarea procesului de audit: îndrumarea, supervizarea și evaluarea. Prima secțiune descrie aceste funcții așa cum sunt ele realizate în mod tipic într-o curte de conturi descentralizată, în care cele mai multe responsabilități manageriale sunt atribuite colegiilor sau camerelor care compun curtea.

A doua secțiune descrie aceste funcții așa cum ar trebui realizate într-o ISA cu o structură managerială ierarhică, care este tipică ISA de „tip birou” și curților de conturi conduse de la centru.

### Îndrumarea, supervizarea și evaluarea în curțile de conturi descentralizate

În curțile de conturi descentralizate, indiferent dacă sunt sau nu învestite cu funcții juridice, cerințele cu privire la îndrumare, supervizare și evaluare – și componentele esențiale ale acestora – sunt aceleași ca într-un birou de audit, descrise în secțiunea următoare. Există însă diferențe semnificative în ceea ce privește procesele și sistemele înființate pentru a obține calitatea auditurilor, care sunt raportate la aranjamentele și structura instituționale, printre care:

- membri care se bucură de un grad ridicat de independență statutară (judecători sau persoane cu statut similar) și libertate operațională în îndeplinirea atribuțiilor pe care le au;
- în unele cazuri, câteva niveluri de îndrumare și supervizare;
- în unele cazuri, intervenția unui Birou al Procurorului General, care este independent de curte;
- în toate cazurile, structuri de decizie colegiale.

În acest context, procesele de evaluare pot avea următoarele trăsături:

- activitatea desfășurată de personalul de audit este evaluată de membrii personalului „de rang superior” (sau magistrați de rang superior) ca și în structurile ierarhice și/sau, alternativ, de către „colegi” (de exemplu, *contre-rapporteurs*), care își exprimă propriile opinii;
- în unele curți de conturi, un Procuror General sau procurorii din subordinea sa pot exprima o opinie independentă pentru a aduce lumină în activitatea desfășurată, în special în chestiuni juridice;
- în toate cazurile, activitatea de audit este evaluată de cel puțin un colegiu, iar deciziile sunt luate colectiv.

În plus, în ceea ce privește deciziile juridice, procedura bazată pe principiul contradictorialității este supusă unor reguli detaliate și obligatorii, inclusiv posibilitatea de recurs împotriva deciziilor. Aceste reguli prevăd luarea în considerare în totalitate a opiniilor entităților auditate și deci contribuie la calitatea auditurilor.

### **Îndrumarea, supervizarea și evaluarea în ISA ierarhice**

Ori de câte ori activitatea este delegată altcuiva, îndrumarea, supervizarea și evaluarea trebuie să ofere o asigurare rezonabilă că această activitate este desfășurată cu competență. Va fi de asemenea necesar și un proces de evaluare a acestei activități. Nivelul acestor proceduri de control al calității va depinde de competențele personalului care îndeplinește sarcinile.

**Îndrumarea:** Îndrumarea corectă a persoanelor cărora le este delegată activitatea implică informarea acestora cu privire la responsabilitățile pe care le au și la obiectivele procedurilor de audit pe care le vor aplica. De asemenea, mai implică informarea acestora cu privire la natura activității entității și la posibilele probleme de contabilitate sau de audit care pot afecta natura, termenul sau nivelul acestor proceduri de audit. Printre mijloacele de comunicare a îndrumărilor cu privire la audit – pe lângă ședințe și comunicări orale informale – se numără manualele de audit și listele, precum și planul pentru auditul respectiv.

**Supervizarea:** Aceasta este strâns legată atât de îndrumare, cât și de evaluare, și poate implica elemente din ambele. Personalul cu atribuții de supervizare îndeplinește următoarele funcții în timpul auditului:

- Monitorizează progresul auditului pentru a stabili dacă:
  - auditorii au abilitățile și competența necesare pentru a îndeplini sarcinile ce le-au fost încredințate;
  - auditorii înțeleg îndrumările cu privire la audit; și
  - activitatea se desfășoară în conformitate cu planul de sarcini al auditului;
- Identifică problemele de contabilitate și audit semnificative ridicate în timpul auditului și tratează aceste probleme prin evaluarea semnificației lor și modificarea planului de sarcini al auditului dacă este cazul; și
- Rezolvă diferențele de opinii din rândul personalului și stabilește nivelul adecvat al consultării.

**Evaluarea:** Activitatea desfășurată de personalul de audit trebuie evaluată de un personal ierarhic superior cu experiența necesară pentru a stabili dacă:

- activitatea s-a desfășurat în conformitate cu planul de sarcini al auditului;
- activitatea desfășurată și rezultatele obținute au fost corect documentate;
- eventualele probleme legate de audit au fost rezolvate și, dacă nu, dacă acest lucru a fost reflectat în concluziile auditului;
- obiectivele procedurilor de audit au fost atinse; și
- concluziile exprimate sunt consecvente cu rezultatele activității desfășurate și susțin opinia exprimată în audit.

De asemenea va trebuie să se evalueze:

- programul de audit și planurile de sarcini ale auditului;
- evaluările riscurilor inerente detectării și controlului, inclusiv rezultatele testelor și modificările ulterioare, dacă au existat, ale programului de audit și ale planurilor de sarcini;
- documentația obținută din proceduri independente și concluziile la care s-a ajuns;
- conturile însele, orice ajustări ale auditului propuse și proiectul de raport.



Este de asemenea important, în contextul celor mai sus menționate, ca dosarele de audit să conțină probe că evaluarea a avut loc.

## **ANEXA F – LISTELE DE CONTROL PENTRU EVALUAREA CALITĂȚII**

Listele de control din această anexă sunt menite a-i asista pe evaluatori pentru a se putea concentra asupra unor probleme care ar trebui luate în considerare atunci când se fac judecăți cu privire la adecvarea controalelor calității unei ISA.

### **Planificarea auditurilor**

Cei care evaluează adecvarea planificării auditurilor pot dori să ia în considerare următoarele aspecte:

- Asigurarea că planificarea se desfășoară în conformitate cu politicile, standardele, manualele, îndrumările și practicile de auditare ale ISA;
- Obținerea de informații relevante cu privire la legile și reglementările care ar putea avea un impact semnificativ asupra obiectivelor auditului;
- Efectuarea unui audit de investigație preliminar (care își propune să realizeze un studiu inițial asupra unor probleme specifice pentru a ajuta la pregătirea planului de sarcini al auditului);
- Stabilirea obiectivelor și sferei de cuprindere ale auditului;
- Identificarea surselor (de ex., media, constatările auditului intern efectuat de către entitatea auditată, inspecția și alte organisme de control) ca bază pentru audituri;
- Stabilirea listei activităților de auditat;
- Evidențierea problemelor speciale prevăzute la planificarea auditului;
- Asigurarea că membrii echipei de audit dovedesc o înțelegere clară a planului de sarcini;
- Acțiunile ce au fost întreprinse în urma unor audituri anterioare similare;
- Înțelegerea funcțiilor financiare, contabile sau de alt tip relevante ale organizației;
- Identificarea elementelor cheie ale sistemului de control intern al entității auditate;
- Utilizarea de proceduri analitice adecvate;
- Identificarea și analizarea raporturilor relevante și cifrelor comparative;
- Identificarea tendințelor și deviațiilor de la sumele previzionate;
- Identificarea metodei de eșantionare și a populației eșantionate;
- Alegerea indicatorilor relevanți pentru performanță;
- Evaluarea riscurilor inerente și a riscurilor controlului;
- Stabilirea criteriilor și pragurilor de oportunitate;
- Stabilirea gradului de încredere pentru audit;
- Alegerea experților/consultanților adecvați;
- Pregătirea bugetului și programului auditului;
- Evaluarea resurselor necesare pentru efectuarea auditului;
- Evaluarea cerințelor privitoare la personal și echipa alocată pentru audit;
- Investigarea și stabilirea întrebărilor din faza de evaluare;

- Întocmirea, aprobarea și evaluarea planului de sarcini al auditului de către supraveghetori, dacă este cazul;
- Alte proceduri și practici folosite în faza de planificare a unui audit;
- Practici pentru sporirea continuă a procedurilor de control al calității în faza de planificare a auditului.

### **Executarea auditurilor**

Cei care evaluează adecvarea executării auditurilor pot considera util să se concentreze asupra următoarelor aspecte:

- Executarea auditului în conformitate cu politicile, standardele, manualele, îndrumările și practicile de audit ale ISA;
- Înțelegerea de către auditori a tehnicilor și procedurilor, cum ar fi inspecția, observarea, cercetarea și interviuarea, pentru a colecta probe pentru audit;
- Executarea tuturor fazelor auditului așa cum au fost planificate și aprobate;
- Explicațiile valabile disponibile pentru neimplementarea oricăror domenii semnificative în planul de sarcini;
- Aprobarea adecvată obținută pentru orice devieri semnificative de la auditul aprobat;
- Resursele umane folosite pentru audit comparativ cu cele planificate din punct de vedere al timpului, nivelului personalului și al cheltuielilor pe care le presupun;
- Justificările disponibile pentru devierile materiale de la resursele umane prevăzute în buget;
- Tehnicile și procedurile de audit adecvate folosite pentru a atinge fiecare obiectiv al auditului și pentru a asigura probe relevante;
- Tehnicile de audit asistate de computer (CAATS) utilizate, dacă este cazul;
- Testele adecvate utilizate pentru evaluarea corectitudinii controalelor interne;
- Procedurile analitice adecvate folosite și corectitudinea, independența și calitatea datelor relevante evaluate;
- Metodele de eșantionare folosite în conformitate cu manualele ISA sau/și cu metode statistice solide;
- Toate testele tranzacțiilor clar legate de obiectivele, natura și nivelul activității de audit, adecvat explicate și concluzia generală care rezultă din activitatea de audit;
- Pașii și procedurile auditului concepute pentru a obține probe suficiente și adecvate;
- Investigarea completă a tuturor întrebărilor lansate în timpul auditului;
- Procesele verbale adecvate disponibile în ceea ce privește:
  - evaluarea sistemelor de control intern;
  - auditul procedurilor de rutină;
  - testele controalelor;
  - evaluarea analitică;
  - testele independente; și
  - auditul aplicațiilor pe computer;
- Procesele verbale bine documentate;

- Listele comprehensive la finalizarea auditului completate, aprobate și bine probate;
- Activitatea consultantilor și a altor experți corect monitorizată;
- Alte proceduri și practici utilizate în faza de executare a unui audit;
- Practicile pentru sporirea continuă a procedurilor în faza de executare a auditului.

### **Raportarea auditurilor**

Cei care evaluează adecvarea raportării auditurilor pot dori să ia în considerare următoarele aspecte:

- Raportarea în conformitate cu politicile, standardele, manualele, îndrumările și practicile de auditare ale ISA;
- Forma și conținutul rapoartelor în conformitate cu procedurile stabilite (de ex., titlul, semnătura și data, obiectivele și sfera de cuprindere, destinatarul, baza legală și punctualitatea);
- Terminologia utilizată în raport ușor de înțeles de către persoanele cărora le este prezentat raportul și termenii tehnici bine explicați;
- Toate constatările auditului evaluate în ceea ce privește materialitatea, erorile și alte neregularități;
- Toate erorile, deficiențele și problemele neobișnuite corect identificate, documentate și rezolvate satisfăcător sau aduse în atenția unui funcționar ISA de rang superior;
- Raportul final al auditului acoperă toate domeniile care reprezintă obiectivele auditului sau oferirea de explicații pentru omisiuni;
- Observații și concluzii în raport susținute și bine documentate pentru a asigura caracterul complet, exactitatea și validitatea proceselor verbale;
- Toate evaluările și concluziile bine fundamentate și susținute de probe competente, relevante și rezonabile;
- Numai constatările suficient de importante sunt incluse în principalul raport de audit;
- Raportul este punctual, cuprinzător, întocmit de personal cu calificarea necesară, bine documentat și încorporează în mod adecvat opinia auditului;
- Scrisori ce cuprind punctele slabe/întrebări/scrisori ale conducerii trimise entității auditate la timp;
- Primirea de răspunsuri relevante și punctuale la rapoartele ISA și altă corespondență;
- Studiarea atentă a răspunsurilor;
- Evaluarea corectă a tuturor observațiilor contestate de entitatea auditată;
- Comentariile relevante ale entității auditate menționate în raportul de audit;
- Evenimentele semnificative relevante care au avut loc după finalizarea auditului luate în considerare în raportul final de audit;
- Toate fraudele semnificative sau alte neregularități notificate autorităților adecvate;
- Fișierele permanente actualizate pentru a se ține cont de rezultatele auditului;

- Elementele materiale care necesită acțiuni ulterioare de către ISA bine identificate, înregistrate și luate în considerare;
- Alte proceduri și practici utilizate în faza de raportare a unui audit;
- Practici pentru sporirea continuă a procedurilor în faza de raportare a auditului.

### **Autoevaluarea și obținerea opiniilor entităților auditate**

Cei care decid că ar fi utilă efectuarea unei autoevaluări sau solicitarea opiniilor entităților auditate cu privire la activitatea unei ISA pot dori să ia în considerare unele dintre următoarele linii de investigație:

#### ***Valoarea adăugată***

- Perspectiva auditului a fost prea largă, prea îngustă, corectă?
- Ce dezvăluiri oferă auditul cu privire la servicii?
- Ce schimbări au fost inspirate de audit?

#### ***Abordare și metode***

- Considerați că examinarea a utilizat tehnici adecvate pentru
  - obținerea datelor?
  - analiza datelor?
- I s-a dat entității auditate ocazia de a comenta cu privire la:
  - scopurile auditului?
  - metodologia propusă?
  - numirea consultantilor?
- Dacă se primesc răspunsuri negative, ar trebui căutate explicații.

#### ***Relațiile de muncă***

- În ce măsură personalul de audit a avut un comportament respectuos și profesional în relația cu entitatea auditată și personalul său?
- I s-au oferit entității auditate:
  - date actualizate cu privire la desfășurarea auditului?
  - ocazia de a comenta pe măsura apariției rezultatelor?
- Dacă se primesc rezultate negative, ar trebui căutate explicații.

#### ***Contribuția la modernizarea guvernării***

- În ce măsură a adus acest raport o contribuție pozitivă la următoarele aspecte ale guvernării?
  - promovarea bunei guvernări;
  - un mai bun management financiar;
  - susținerea inovației;
  - privirea spre viitor;
  - accentul pe cetățean;
  - susținerea asumării adecvate de riscuri;

- perfecționarea funcției publice;
  - accentul pe rezultate;
  - o mai bună utilizare a tehnologiei informației.
- Dacă se primesc răspunsuri negative, trebuie căutate explicații.

***Raportarea corectă și obiectivă***

- Proiectele de rapoarte au prezentat faptele:
- exact?
  - corect?
- Au fost opiniile altor părți:
- încorporate?
  - ascultate?
- Cât de bună și de corectă a fost acoperirea media?

***Aspecte generale***

- Cum ați aprecia calitatea globală a raportului/rapoartelor de audit?
- Cât de eficace a fost raportul în îmbunătățirea lucrurilor? Sau în economisirea de bani?

## **ANEXA G – PROBLEME IMPLICATE ÎN EVALUĂRILE POST-AUDIT**

### **Oportunități și riscuri ale „evaluărilor la rece”**

#### ***Oportunități***

O evaluare independentă, în special dacă este din exteriorul ISA:

- stabilește dacă procesul de audit funcționează eficient și eficace și dacă furnizează idei noi;
- facilitează implementarea rapidă a lecțiilor învățate;
- furnizează fapte solide care atestă necesitatea îmbunătățirii proceselor de audit;
- încurajează procesul de perfecționare continuă în cadrul ISA;
- identifică domeniile unde există o bună practică ce pot fi împărtășite între colegi.

#### ***Riscuri***

Pe de altă parte, o evaluare independentă poate atrage următoarele pericole:

- accentul pus de evaluatori numai pe punctele slabe, ceea ce duce la demotivarea personalului de audit;
- o perioadă de timp îndelungată necesară și distragerea atenției de la alte sarcini urgente;
- lipsa de obiectivitate, în cazul evaluărilor interne, care provine din reticența de a-i critica pe colegi.

### **Ce pot examina evaluatorii post-audit cu privire la auditurile de reglementare**

Evaluatorii pot studia dacă:

- auditul a fost corect planificat și dacă riscurile au fost identificate și au primit atenția necesară;
- s-au întreprins suficiente activități pentru a susține opinia exprimată în raportul de audit;
- concluziile sunt corect explicate și susținute de procesele-verbale ale auditului;
- opiniile exprimate în audit sunt pe deplin susținute și documentate în procesele-verbale;
- declarațiile financiare sunt prezentate în conformitate cu reglementările contabile guvernamentale și cu alte reglementări relevante;
- procesele-verbale sunt în conformitate cu politicile și procedurile ISA.

**Ce pot examina evaluatorii post-audit cu privire la auditurile performanței**

Evaluatorii pot studia aspecte precum:

- problemele și sfera de cuprindere ale auditului;
- metodologia;
- concluziile și recomandările;
- contextul administrativ și managerial;
- structura, prezentarea și formatul;
- grafica și statistica.

**Cerințe pentru evaluatorii post-audit**

Evaluatorii post-audit ar trebui:

- să fie calificați și experimentați;
- să fie independenți de auditul supus evaluării (cu excepția echipei de evaluare);
- să aibă capacitatea de a selecta auditurile de evaluat;
- să aibă o judecată profesională solidă;
- să evalueze rapoartele de audit, procesele-verbale și documentele și să realizeze interviuri cu personalul implicat în audituri;
- să cunoască sistemele de control al calității existente;
- să pregătească raporturi scrise, punctuale pentru a comunica rezultatele evaluării externe a controlului calității și recomandările care rezultă din evaluarea respectivă. Acestea din urmă ar trebui să fie constructive și echilibrate, să țină cont de dificultățile și constrângerile cu care s-a confruntat unitatea ce a efectuat auditul.