

GUID 3920

Procesul auditării performanței

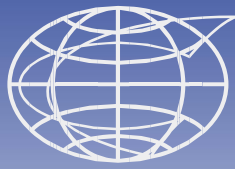
Standardele INTOSAI sunt publicate de Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit INTOSAI, ca parte a Cadrului INTOSAI de Declarații Profesionale.

Pentru mai multe informații, vizitați www.issai.org



INTOSAI

Document pre-IFPP – Acest document a fost elaborat înainte de crearea Cadrului INTOSAI de Declarații Profesionale (IFPP) în 2016. Prin urmare, poate să difere din punct de vedere al obiectivului formal de ghidurile de audit mai recente ale INTOSAI.



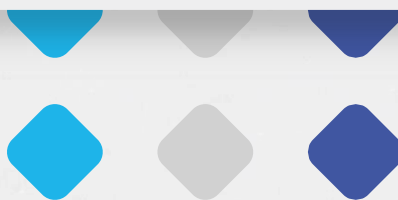
INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Adoptat ca ISSAI 3200 – Liniile directoare privind procesul de audit al performanței în 2016
- 2) La elaborarea Cadrelor INTOSAI de Declarații Profesionale (IFPP), redenumit GUID 3920 – Procesul de audit al performanței cu modificările editoriale în 2019.

GUID 3920 este disponibil în toate limbile oficiale ale INTOSAI: arabă, engleză, franceză, germană și spaniolă.



CUPRINS

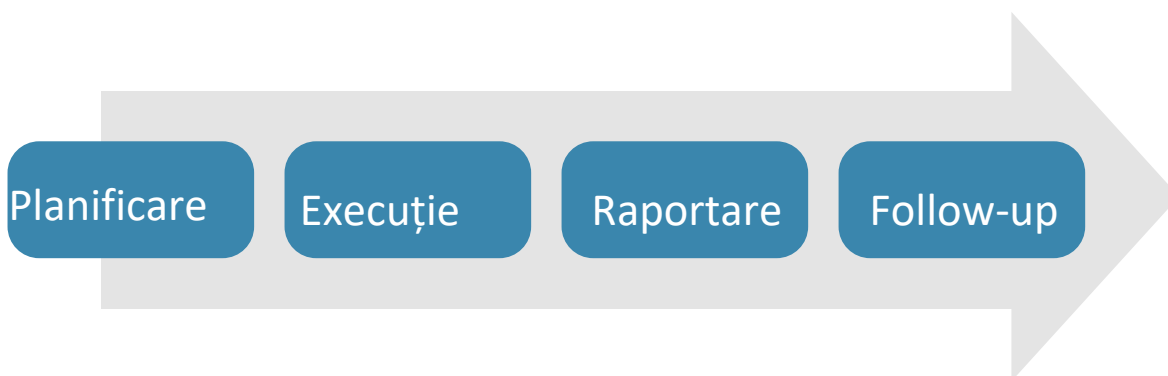
| | |
|--|----|
| INTRODUCERE | 4 |
| Planificarea | 6 |
| SELECȚIA TEMELOR | 7 |
| PROIECTAREA AUDITULUI | 10 |
| » Gestionarea riscurilor de audit | 26 |
| EXECUȚIA | 30 |
| » Probele | 30 |
| » Constatări și concluzii | 36 |
| » Formularea constatărilor auditului | 38 |
| » Determinarea cauzei și a efectului unei constatări | 40 |
| » Elaborarea concluziilor după examinarea constatărilor | 42 |
| » Gestionarea riscului de audit în etapa de execuție | 43 |
| » Documentația în timpul etapei de execuție | 44 |
| » Dezbaterile constatărilor preliminare și a concluziei - intern și extern | 44 |
| RAPORTAREA | 46 |
| » Conținutul raportului | 47 |
| » Recomandări | 53 |
| » Comunicarea cu entitatea auditată | 56 |
| » Distribuirea raportului | 58 |
| FOLLOW UP | 61 |

1

INTRODUCERE

- 1) Standardele profesionale și liniile directoare sunt esențiale pentru credibilitatea, calitatea și profesionalismul auditului din sectorul public. *ISSAI 100 - Principiile fundamentale ale auditului sectorului public*, printre altele, definește scopul și autoritatea ISSAI și cadrul pentru auditul sectorului public. *ISSAI 300 - Principiile auditului performanței* se bazează pe principiile fundamentale conținute în ISSAI 100 și le dezvoltă pentru a se potrivi contextului specific al auditului performanței.
- 2) ISSAI 3000 reprezintă Standardul de audit al performanței și trebuie citit și înțeles împreună cu ISSAI 100 și ISSAI 300. Acesta stabilește cerințele pentru practica profesională a auditului performanței, urmate de explicații, pentru a spori claritatea și lizibilitatea standardului. ISSAI 3000 este standardul relevant aplicabil în domeniul auditului performanței și, în consecință, fiecare cerință a acestuia trebuie respectată dacă un SAI alege să îl adopte.
- 3) Pentru fiecare cerință stabilită în ISSAI 3000, sunt furnizate linii directoare cu caracter neobligatoriu în *GUID 3910 Conceptele centrale ale auditului performanței* și în *GUID 3920 Procesul de audit al performanței*.
- 4) Scopul GUID 3920 este să ajute auditorul să interpreteze cerințele stabilite în ISSAI 3000 și să ofere sfaturi auditorului cu privire la cum să îndeplinească aceste cerințe și cum să aplice raționamentul profesional.
- 5) Liniile directoare sunt structurate în funcție de diferitele etape ale procesului de audit al performanței. Prima secțiune se referă la planificarea auditului, adică cum se selectează temele de audit și cum se elaborează auditul. A doua secțiune se referă la execuția auditului pentru a obține probe suficiente și adecvate care să susțină constatările și concluziile auditorului. A treia

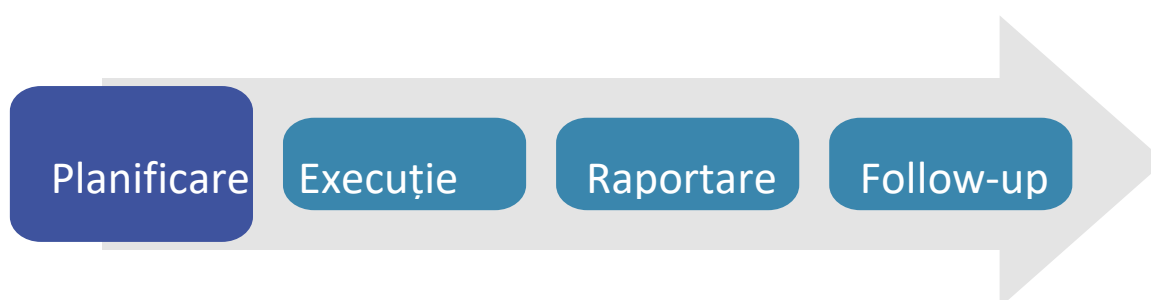
secțiune se referă la raportare - formatul raportului, conținutul raportului și diseminarea acestuia. A patra secțiune se referă la urmărirea implementării constatărilor și a recomandărilor anterioare (follow-up) din rapoartele de audit al performanței, pentru a identifica și documenta impactul auditului și progresele înregistrate în abordarea problemelor respective.



- 6) GUID 3910 și GUID 3920 trebuie citite împreună pentru a obține o înțelegere mai profundă a modului în care sunt luate în considerare conceptele principale pe parcursul procesului de audit.

2

Planificarea



- 7) Această secțiune conține cerințe și îndrumări pentru planificarea auditului performanței. Obiectivul acestor cerințe este de a stabili abordarea generală pe care auditorul trebuie să o aplice atunci când planifică auditul performanței. Această secțiune are două părți principale. Prima parte se referă la alegerea temelor și vizează, în primul rând, procesul de planificare strategică al SAI-ului. A doua parte a secțiunii de planificare se referă la proiectarea individuală a fiecărui audit, concentrându-se pe ce să se auditeze, ce criterii să se aplice și ce metode de colectare și analiză a datelor să se utilizeze.

SELECȚIA TEMELOR

Cerințe conform ISSAI 3000:

Auditorul selectează temele de audit prin procesul de planificare strategică al SAI-ului, analizând temele potențiale și efectuând cercetări pentru identificarea riscurilor și a problemelor. (ISSAI 3000/89)

Auditorul trebuie să selecteze teme de audit semnificative, care se pot audita și care sunt conforme cu mandatul SAI-ului. (ISSAI 3000/90)

Auditorul trebuie să desfășoare procesul de selectare a temelor de audit cu scopul de a maximiza impactul așteptat al auditului, ținând cont de capacitățile de audit. (ISSAI 3000/91)

ÎNDRUMĂRI

Selectarea unei teme de audit ca parte a procesului de planificare strategică

- 8) Determinarea auditurilor care vor fi efectuate face parte din procesul de planificare strategică al SAI-urilor. Strategia SAI-ului oferă direcția principală pentru activitatea SAI-ului și, prin urmare, pentru funcția sa de audit al performanței. Strategia acoperă, în mod normal, câțiva ani și îl ghidează pe auditor în selectarea temelor, programelor sau subiectelor pentru audit. Deși numărul de teme, programe și subiecte potențiale este, de obicei, mare, capacitatea SAI-ului este, în general, limitată.

În consecință, deciziile de selectare a auditului trebuie luate cu atenție.

- 9) Procesul de planificare strategică va avea ca rezultat, în mod normal, un plan operațional de audit pentru SAI, care acoperă unul sau mai mulți ani. Având în vedere natura dinamică a sectorului public și prioritățile în schimbare ale politicilor publice, se recomandă revizuirea anuală a planului operațional de audit.
- 10) Unele SAI-uri pot alege subiecte pe baza unor considerații strategice privind tipul de audit al performanței și reformele din sectorul public. O posibilă alegere strategică este de a contribui la modernizarea administrației publice, concentrându-se pe auditul programelor publice cu probleme semnificative de performanță. Alte SAI-uri pot alege subiecte pe baza altor criterii de selecție, de

exemplu în ceea ce privește un anumit tip de audit al activității din sectorul public, cum ar fi sectorul spitalicesc sau proiecte de investiții mai mari. O alegere alternativă ar putea fi axarea pe auditul agențiilor publice individuale și pe performanța acestora în vederea atingerii obiectivelor și țintelor legate de economicitate, eficiență și eficacitate.

- 11) Planul operațional de audit al SAI-ului va servi ca bază pentru planificarea operațională și alocarea resurselor. Planul poate enumera domeniile de audit și oferă o scurtă prezentare a posibilelor probleme, întrebări și alte argumente pentru fiecare dintre ele. Abordarea referitoare la selectarea temelor de audit care urmează să fie incluse în planul de audit poate varia. Unele SAI-uri au o abordare ascendentă, de jos în sus, în care auditorul participă la procesul de selecție. Alte SAI-uri au o abordare descendentă, de sus în jos, în care conducerea selectează teme de audit, iar auditorul nu participă la procesul de selecție. Unele SAI-uri utilizează un amestec al ambelor abordări.

Evaluarea potențialelor teme de audit din punct de vedere al riscurilor, al pragului de semnificației și al problemelor identificate

- 12) Selectarea temelor de audit poate rezulta din evaluarea riscului, analiza problemelor și luarea în considerare a pragului de semnificație. Riscurile reprezintă probabilitatea și impactul unui eveniment cu potențialul de a afecta atingerea obiectivelor unei organizații. Pragul de semnificație se referă nu numai la aspectele financiare, ci și la cele sociale și/ sau politice, cum ar fi numărul persoanelor afectate de o lege sau o reformă, transparentă și buna guvernare.
- 13) În auditul performanței, riscurile pot implica zone cu performanțe potențial slabe care îi privesc pe cetățeni sau care au un impact mare asupra unor grupuri specifice de cetățeni. Acumularea unor astfel de indicatori sau factori legați de o entitate sau un program public poate reprezenta un semnal important pentru auditor și poate determina auditorul să planifice audituri pe baza riscurilor sau problemelor detectate. Factorii care pot indica un risc mai mare includ:
 - a) Sume financiare sau bugetare substanțiale sau modificări semnificative ale bugetului.
 - b) Domenii care sunt predispuse la risc în mod tradițional (de exemplu, sisteme IT, achiziții, tehnologie, mediu și sănătate).

- c) Activități noi sau urgente sau când sunt implicate modificări ale condițiilor (de ex. exigențe și cerințe).
 - d) Structuri de management complexe, cu posibile confuzii cu privire la responsabilități.
 - e) Lipsa informațiilor fiabile, independente și actualizate despre economicitatea, eficiența sau eficacitatea unui program public.
- 14) Analiza potențialelor teme ar trebui să ia în considerare maximizarea impactului așteptat al unui audit. Atunci când se analizează potențiale teme și se efectuează cercetări pentru identificarea riscurilor și a problemelor, auditorul este sfătuit să ia în considerare următoarele:
- a) Cu cât este mai mare riscul pentru performanță în ceea ce privește economicitatea, eficiența și eficacitatea sau încrederea publicului, cu atât tind să fie mai importante problemele.
 - b) Adăugarea de valoare înseamnă furnizarea de noi cunoștințe și perspective. O valoare adăugată mai mare poate fi adesea obținută prin auditarea domeniilor sau subiectelor de politici care nu au fost vizate anterior de audituri sau de alte analize.

Selectarea temelor de audit care pot fi auditate

15) Evaluarea auditabilității este o cerință importantă în selectarea temei auditului. În această etapă, se stabilește dacă o temă este auditabilă sau nu, ceea ce depinde de încadrarea temelor respective de audit în mandatul de audit al SAI-ului și de capacitățile de audit de care dispune SAI-ul pentru efectuarea auditului. La proiectarea auditului, auditabilitatea va trebui să fie luată în considerare din nou, mai detaliat (a se vedea secțiunea referitoare la proiectarea auditului de mai jos).

PROIECTAREA AUDITULUI

Cerințe conform ISSAI 3000:

Auditorul trebuie să planifice auditul într-un mod care să contribuie la un audit de înaltă calitate, care va fi efectuat într-un mod economic, eficient, eficace, în timp util și în conformitate cu principiile bunei gestionări a proiectului. (ISSAI 3000/96)

Auditorul dobândește cunoștințe de fond și metodologice în faza de planificare. (ISSAI 3000/98)

Auditorul elaborează suficient de detaliat obiectivul (obiectivele) auditului pentru a clarifica întrebările la care se va răspunde și pentru a permite elaborarea logică a proiectului de audit. (ISSAI 3000/36)

În cazul în care obiectivul (obiectivele) auditului este (sunt) formulat(e) ca întrebări de audit și defalcat(e) în sub-întrebări, atunci auditorul se asigură că acestea sunt legate tematic, complementare, nu se suprapun și sunt exhaustive în mod colectiv în abordarea subiectului global. (ISSAI 3000/37)

În timpul planificării, auditorul selectează procedurile de audit care trebuie utilizate pentru colectarea de probe de audit suficiente și adecvate care să răspundă obiectivului (obiectivelor) auditului. (ISSAI 3000/101)

Auditorul prezintă planul de audit supervisorului și conducerii superioare a SAI-ului spre aprobare. (ISSAI 3000/104)

Auditorul gestionează în mod activ riscul de audit pentru a evita elaborarea de constatări, concluzii și recomandări incorecte sau incomplete, care să furnizeze informații lipsite de obiectivitate sau fără valoare adăugată. (ISSAI 3000/52)

ÎNDRUMĂRI

- 16) După ce SAI-ul a ales un subiect de audit, auditorul trebuie să proiecteze auditul respectiv. Auditorul trebuie să proiecteze auditul într-un mod care să contribuie la un audit de înaltă calitate, care va fi efectuat într-un mod economic, eficient, eficace și în timp util și în conformitate cu principiile bunei gestionări a proiectului. Un design bine gândit este, în general, indispensabil

în auditul performanței. Această activitate preliminară este adesea numită studiu preliminar.

- 17) Scopul etapei de proiectare a auditului este de a stabili dacă există condițiile necesare pentru un audit și, dacă da, de a formula o propunere de audit cu un plan de lucru și un plan de documentare.
- 18) Etapa de proiectare se desfășoară în mod normal într-o perioadă destul de scurtă. Proiectarea unui anumit subiect poate fi realizată în mai puțin de o lună, iar un subiect mai amplu poate fi realizat, în mod normal, într-un termen de trei luni. În general, cea mai mare parte a timpului alocat auditului trebuie utilizată pentru efectuarea auditului.
- 19) Auditorul este sfătuit să ia în considerare nevoile și interesele utilizatorilor principali, inclusiv ale părților responsabile, la proiectarea auditului. Nevoile și interesele utilizatorilor ar putea influența selectarea obiectivelor auditului și a tipurilor de analize efectuate de echipa de audit. În cele din urmă, luând în considerare nevoile și interesele principalilor utilizatori vizați, auditorul se poate asigura că raportul de audit este util și ușor de înțeles.

Cu toate acestea, este important ca auditorul să rămână independent și să se concentreze pe rolul principal de a fi auditor al sectorului public care acționează în interesul cetățenilor. Etapa de proiectare trebuie să implice elementele prezentate în caseta de mai jos.

Caseta 1

Elemente în faza de proiectare

- a) Evaluarea auditabilității
 - b) Înțelegerea subiectului auditat
 - c) Definirea obiectivului (obiectivelor) auditului și a întrebărilor de audit
 - d) Definirea sferei auditului
 - e) Stabilirea criteriilor de audit
 - f) Alegerea metodelor de colectare a probelor de audit
 - g) Management bun al proiectului și revizuirea și aprobarea planului de către conducerea SAI-ului
- o Gestionarea riscurilor de audit
 - o Comunicarea în etapa de planificare

Evaluarea auditabilității

- 20) Evaluarea auditabilității este o cerință importantă în procesul de proiectare . Auditorul trebuie să ia în considerare dacă efectuarea unui audit este relevantă și rentabilă. Este posibil ca auditorul să trebuiască să aibă în vedere, de exemplu, dacă există criterii disponibile sau dacă este probabil ca informațiile sau dovezile solicitate să fie disponibile. Chiar dacă subiectul selectat este în concordanță cu strategia SAI-ului, auditorul ar putea observa în timpul etapei de proiectare că problema respectivă este deja abordată de către entitatea auditată. Este posibil ca studii similare cu obiective similare să se fi efectuat deja de către alte instituții sau să nu existe criterii relevante disponibile și să nu existe o bază rezonabilă pentru elaborarea criteriilor de audit. Un alt motiv ar putea fi probabilitatea redusă ca informațiile sau dovezile necesare să fie disponibile și ca acestea să nu poată fi obținute în

mod eficient. Pe de altă parte, absența informațiilor și a datelor poate fi o constatare semnificativă și poate fi obiectul auditului în sine și nu ar trebui să împiedice auditorul să facă investigații suplimentare. În astfel de circumstanțe, este important ca auditorul să informeze conducerea SAI-ului cu privire la aceste preocupări, astfel încât să poată decide dacă continuă sau nu.

Înțelegerea subiectului auditat

- 21) Scopul la începutul etapei de proiectare a auditului este de a dezvolta o înțelegere solidă a subiectului („ceea ce este auditat”), precum și a riscurilor și provocărilor din domeniu. Auditul performanței este un proces de învățare. Obținerea cunoștințelor necesare este un proces continuu și cumulativ de strângere și evaluare a informațiilor în toate etapele auditului. Prin urmare, ar putea fi necesară culegerea de informații suplimentare și testarea ipotezelor inițiale în etapa de proiectare a auditului după ce a fost aleasă tema auditului. Aceste informații vor ajuta auditorul să decidă cea mai relevantă abordare a auditului. Este important ca auditorul să cântărească costurile obținerii informațiilor în raport cu valoarea adăugată a acestora pentru audit. Informațiile colectate în etapa de planificare pot face necesară ajustarea a ceea ce urmează să fie auditat.
- 22) Sursele de informații pentru a înțelege ceea ce este auditat pot include:
- a) legislația aplicabilă și dezbaterile parlamentare
 - b) declarațiile ministeriale, comunicările și deciziile guvernamentale
 - c) profilul de risc al entității auditate
 - d) rapoartele de audit recente, documente de lucru ale altor auditori, analize, evaluări și anchete
 - e) studii și cercetări științifice (inclusiv cele din alte țări)
 - f) planurile strategice și instituționale, declarații de misiune și rapoartele anuale

- g) bugetele curente și pe termen mediu
 - h) documente de politici și procesele verbale ale comitetului și consiliului de administrație
 - i) organigrame, ghiduri interne și manuale
 - j) evaluări ale programului și planurile și rapoartele de audit intern
 - k) puncte de vedere ale experților în domeniu
 - l) discuții cu entitatea auditată și cu părțile interesate cheie
 - m) sistemele de gestiune a informațiilor sau alte sisteme informaționale relevante
 - n) statistici oficiale
 - o) rapoarte ale altor SAI-uri
 - p) articole din presă.
- 23) Evaluările și auditurile anterioare sunt adesea o sursă utilă de informații. Ele pot ajuta la evitarea muncii inutile de examinare a domeniilor care au fost supuse controlului recent și evidențiază deficiențele care nu au fost încă remediate.

Definirea obiectivelor de audit și a întrebărilor de audit

- 24) Auditorul va stabili unul sau mai multe obiective de audit clar definite, care se referă la principiile economicității, eficienței sau eficacității (a se vedea ISSAI 3000/37). Obiectivul (obiectivele) determină abordarea și proiectarea auditului.

- 25) Putem considera obiectivul (obiectivele) de audit ca fiind întrebarea generală de audit referitoare la subiectul (de exemplu, un program sau o activitate publică) cu privire la care auditorul caută un răspuns. Prin urmare, obiectivul de audit trebuie să fie prezentat într-un mod care să permită o concluzie clară și fără echivoc. Obiectivul (obiectivele) de audit poate (pot) fi exprimat(e) sub forma unei întrebări generale de audit care este apoi împărțită în sub-întrebări mai detaliate/ specifice.
- 26) Obiectivul de audit se bazează adesea pe o perspectivă generală, adică pe o perspectivă descendentă. Se concentrează în principal pe cerințele, intențiile, obiectivele și așteptările legislativului și ale administrației centrale. Cu toate acestea, este, de asemenea, posibilă adăugarea unei perspective orientate spre client, un accent pe gestionarea serviciilor, pe timpul de așteptare și alte probleme relevante pentru cetățenii sau utilizatorii implicați.
- 27) Obiectivul (obiectivele) de audit abordat(e) de auditorul care realizează auditul performanței nu trebuie să se bazeze exclusiv pe o abordare de audit retrospectivă (ex post). Auditorul poate întreprinde un studiu al programelor în curs, de exemplu pentru a analiza nivelul de realizare a obiectivelor sau pentru a evalua progresul realizat.
- 28) Este important ca obiectivul (obiectivele) de audit să se bazeze pe considerații raționale și obiective. La determinarea obiectivului (obiectivelor) de audit, auditorul trebuie să stabilească unde sunt cele mai mari probleme sau riscuri și unde poate auditul să adauge cea mai mare valoare. Pentru a ajuta la definirea obiectivului (obiectivelor) de audit adecvat (adecvate), auditorul poate efectua interviuri cu principalele părți interesate și cu experți și poate analiza potențialele problemele din diferite puncte de vedere.
- 29) Obiectivul (obiectivele) de audit trebuie să ofere suficiente informații entității auditate și altor părți interesate cu privire la scopul auditului. Obiectivele de audit bine definite se referă la o singură entitate auditată sau la un grup identificabil de activități, sisteme, operațiuni, programe, activități sau organizații publice.
- 30) Descrierea obiectivelor de audit cât mai simplu posibil este considerată o practică bună. Prezentarea obiectivului (obiectivelor) de audit cât mai clar și concis posibil împiedică echipa de audit să întreprindă lucrări de audit inutile

sau prea ambițioase. Auditorul este sfătuit să evite să aibă mai multe obiective în cazul în care se pun mai mult de o întrebare principală pentru a putea ajunge la concluzii clare (a se vedea mai jos aria de cuprindere a auditului).

Crearea întrebărilor de audit

- 31) Este considerată o bună practică ca auditorul să creeze întrebări de audit care să abordeze obiectivul (obiectivele) de audit. Acest lucru va ajuta la definirea și structurarea auditului.
- 32) Este important ca întrebările de audit să fie corelate tematic, complementare, să nu se suprapună și să fie exhaustive colectiv în abordarea obiectivului (obiectivelor) de audit. Scopul este de a acoperi toate aspectele obiectivului de audit prin întrebări specifice de audit. Toți termenii utilizați în întrebări trebuie să fie clar definiți. Întrebările sunt enunțate într-o formă neutră, chiar dacă auditorul se așteaptă să găsească probleme în legătură cu respectivele întrebări.
- 33) Întrebările de audit pot fi analitice, normative sau descriptive. Chiar dacă este recomandabil ca întrebările de audit să fie formulate într-un mod normativ sau analitic, adăugarea de întrebări descriptive poate fi uneori utilă într-un audit, mai ales la pregătirea unui audit într-un domeniu în care lipsesc informații despre economicitate, eficiență sau eficacitate.
- 34) Formularea întrebărilor de audit este un proces iterativ în care auditorul specifică și rafinează în mod repetat întrebările, luând în considerare informațiile cunoscute și cele noi despre subiect, precum și fezabilitatea obținerii răspunsurilor. În etapa de planificare, scopul formulării întrebărilor de audit este de a direcționa în mod sistematic atenția asupra a ceea ce auditorul trebuie să știe pentru a îndeplini obiectivul auditului. Este posibil ca întrebările de audit să trebuiască să fie ajustate, pentru a reflecta mai bine subiectul avut în vedere, pe măsură ce auditorul acumulează cunoștințe în timpul auditului (a se vedea capitolul „Execuția” din acest document), însă nu ar trebui să se facă acest lucru frecvent. Având în vedere faptul că se recomandă ca întrebările de audit să fie comunicate entității auditate, modificarea întrebărilor de audit pe parcursul desfășurării auditului poate

ridica întrebări cu privire la profesionalismul, obiectivitatea și corectitudinea auditului.

Definirea ariei de cuprindere a auditului

- 35) Obiectivul (obiectivele) de audit, întrebările de audit și aria de cuprindere a auditului sunt interconectate și trebuie luate în considerare împreună. Chiar și modificările minore ale obiectivului (obiectivelor) sau ale întrebărilor de audit pot avea un impact major asupra ariei de cuprindere generale a auditului.
- 36) Aria de cuprindere a auditului definește limitele auditului. Pentru a defini aria de cuprindere a auditului, auditorul trebuie să identifice entitățile care urmează să fie incluse în audit sau care anume program sau aspect al unui program definește limitele auditului. Auditorul trebuie, de asemenea, să identifice perioada de timp care trebuie revizuită și, dacă este relevant, locurile care trebuie incluse. Pentru a evita un audit prea complex sau costisitor, aria de cuprindere a auditului poate exclude anumite activități sau entități din audit, chiar dacă activitățile sau entitățile respective, în principiu, ar fi relevante pentru obiectivul de audit.
- 37) Este considerată o bună practică discutarea ariei de cuprindere a auditului cu entitatea auditată cât mai curând posibil. În unele cazuri, s-ar putea dovedi utilă clarificarea în mod explicit a aspectelor care nu vor fi vizate de audit. Acest lucru poate ajuta la reducerea neînțelegerilor sau a așteptărilor false.

Stabilirea criteriilor de audit

- 38) Auditorul trebuie să stabilească criterii de audit adecvate, care să corespundă obiectivului (obiectivelor) de audit și întrebărilor de audit (ISSAI 3000/47). Criteriile de audit sunt criteriile de referință sau standardele utilizate pentru evaluarea subiectului pentru a determina dacă un program îndeplinește sau depășește așteptările. Criteriile oferă o bază pentru evaluarea probelor, formularea constatărilor și elaborarea concluziilor cu privire la obiectivul (obiectivele) de audit.
- 39) Criteriile pot fi calitative sau cantitative și se definesc în raport cu ce se va evalua la entitatea auditată. Criteriile de audit pot fi generale sau specifice, pot reflecta un model normativ pentru subiectul analizat, pot reprezenta cele

mai bune practici sau bune practici sau o așteptare a „ceea ce ar trebui să fie” conform legilor, reglementărilor sau obiectivelor. Criteriile de audit pot fi, de asemenea, "ceea ce se așteaptă", în conformitate cu cunoștințele științifice și cele mai bune practici, sau "ceea ce ar putea fi" (în condiții mai bune). Natura auditului și întrebările de audit stabilesc care sunt criteriile cele mai adecvate.

- 40) Auditorul poate utiliza mai multe surse diferite pentru a identifica criteriile de audit, de exemplu:
- a) Legi și reglementări care reglementează funcționarea entității auditate
 - b) Obiective politice sau declarații ale legislativului
 - c) Decizii adoptate de legislativ sau de executiv
 - d) Indicatori-cheie de performanță stabiliți de entitatea auditată sau de guvern
 - e) Proceduri detaliate pentru o funcție sau o activitate
 - f) Standarde din cercetare, literatură sau organizații profesionale și/sau internaționale
 - g) Repere internaționale de bună performanță
 - h) Performanța corespondentă din sectorul privat
 - i) Referințe – aceeași entitate, ani diferiți; entități diferite, aceeași activitate
 - j) Documente de planificare, contracte și bugete de la entitatea auditată
 - k) Documente referitoare la management în general și management în domeniul vizat

- l) Criterii utilizate anterior în audituri similare sau de alte instituții supreme de audit
 - m) Standarde stabilite de auditor, eventual după consultarea experților în materie
 - n) Identificarea a ceea ce ar putea fi (în condiții mai bune).
- 41) Uneori criteriile de audit sunt ușor de definit, de exemplu atunci când obiectivele stabilite de legislativ sau de guvern sunt clare, precise și relevante. Cu toate acestea, acest lucru nu se întâmplă în mod frecvent. Obiectivele pot fi vag formulate, conflictuale sau inexistente. Această situație nu ar trebui să împiedice auditorul să efectueze auditul. În astfel de condiții, auditorul trebuie să stabilească criterii care să reflecte rezultatul ideal sau așteptat în raport cu care poate fi măsurată performanța entității. O posibilitate constă în stabilirea de criterii, permițând experților să răspundă la întrebări precum „care ar trebui să fie cele mai bune rezultate posibile, având în vedere circumstanțele și în conformitate cu cele mai cunoscute practici comparabile?”. Pe de altă parte, dacă auditorul folosește criteriile de performanță sau standardele stabilite de entitatea auditată, acesta trebuie să fie precaut. Respectarea acestor standarde nu înseamnă neapărat o bună performanță, iar auditorul trebuie să fie conștient de faptul că entitatea auditată poate stabili standarde nerezonabil de scăzute pentru a se asigura că le îndeplinește.

Caseta 2

Sfaturi pentru stabilirea unor bune criterii de audit. Asigurați-vă că acestea sunt:

- a) Relevante și legate logic sau cauzal de întrebările de audit
- b) Comprehensibile, scurte și clare, adică fără ambiguități și ușor de înțeles
- c) Complete, exhaustive în mod colectiv pentru fiecare întrebare de audit - luate împreună, acestea sunt suficiente pentru a răspunde la întrebările de audit

- d) Obiective, lipsite de orice părtinire
- e) Testabile, astfel încât să permită identificarea procedurilor și probelor necesare pentru a oferi un răspuns și pentru a concluziona cu privire la criteriile.

- 42) Conform ISSAI 3000/51, auditorul trebuie, ca parte a planificării sau desfășurării auditului, să discute criteriile de audit cu entitatea auditată și, eventual, cu părțile interesate relevante. Un posibil dezacord cu privire la criteriile poate fi astfel identificat, discutat și, sperăm, rezolvat într-un stadiu incipient. Acest lucru este important mai ales în cazul în care criteriile sunt elaborate în mod specific pentru misiunea respectivă sau în cazul în care acestea nu sunt evidente și pot duce la o dispută cu entitatea auditată.
- 43) Este important ca auditorul să asculte argumentele corespunzătoare din partea entității auditate atunci când discută criteriile, dar, în același timp, să fie conștient de interesul potențial al acesteia de a-și ascunde punctele slabe. Faptele și argumentele prezentate de entitatea auditată trebuie puse în balanță cu alte fapte și argumente relevante (din alte surse, experți etc.), iar auditorul poate accepta perspectiva entității auditate asupra criteriilor, după o analiză atentă. Cu toate acestea, decizia finală privind stabilirea criteriilor este a auditorului și este important ca auditorul să rămână independent în timpul acestui proces.

Alegerea metodelor de colectare a probelor de audit

- 44) O parte importantă a planificării modului de desfășurare a auditului este determinarea metodelor care trebuie utilizate pentru colectarea și analizarea datelor. Obiectivul (obiectivele) de audit, întrebările de audit, sfera auditului și criteriile de audit sunt factorii care indică tipul de probe necesare și tipul de metode care sunt cele mai adecvate pentru obținerea acestor probe.
- 45) În timpul etapei de proiectare, scopul alegerii metodelor este de a se concentra în mod sistematic asupra a ceea ce auditorul trebuie să știe pentru a răspunde la întrebările de audit și pentru a aborda criteriile și asupra locului și a modalității de unde auditorul poate obține informațiile. În acest sens, se recomandă efectuarea unui test pilot în care auditorul testează metoda de colectare a datelor. Scopul este de a adopta cele mai bune metode și

standarde, dar problemele practice legate de disponibilitatea datelor sau fezabilitatea și costul colectării acestora pot restricționa alegerea metodelor. Auditorul ar putea fi nevoit să se mulțumească cu cea de-a doua cea mai bună soluție .

- 46) Dacă există o problemă legată de disponibilitatea datelor secundare sau dacă calitatea datelor este slabă, auditorul ar putea decide să colecteze date primare, prin elaborarea de chestionare, înregistrări statistice, sau observații etc. Deși datele primare elaborate de auditor sunt, de obicei, cele mai fiabile, datele secundare colectate și/ sau analizate de către alții (de exemplu rapoartele de evaluare a performanței, rapoartele interne etc.), pot fi o sursă importantă de informații în auditul performanței.
- 47) Este posibil ca auditorii să fie nevoiți să ia în considerare modificarea felului în care a fost proiectat auditul. Auditorul trebuie să decidă care sunt metodele adecvate de utilizat în audit, adică care sunt avantajele și dezavantajele și dacă metodele sunt prea costisitoare pentru a fi utilizate în comparație cu rezultatul așteptat. În astfel de situații, trebuie luate în considerare relevanța și valoarea adăugată prin schimbarea modului de proiectare a auditului, iar modificările trebuie făcute cât mai curând posibil în cadrul auditului.
- 48) Auditurile performanței se pot baza pe o mare varietate de tehnici de colectare a datelor care sunt utilizate în mod obișnuit în științele sociale, ar fi sondajele, interviurile, observațiile și colectarea de date administrative și documente scrise. Metodele statistice de eșantionare și sondajele ar putea permite estimări pentru întreaga populație, iar studiile de caz combinate cu alte probe oferă o oportunitate de analiză aprofundată.
- 49) Diferite tipuri de probe de audit pot fi obținute prin utilizarea diferitelor metode de colectare a datelor, astfel se ilustrează în tabelul de mai jos.

Tabelul 1. Legătura dintre tipurile de probe de audit și diferite metode

| Probe de audit | Metode de colectare a datelor |
|----------------------------|--|
| Probe bazate pe declarații | Interviuri Sondaje, chestionare Focus grupuri Grupuri de referință |
| Probe bazate pe documente | Analiză documentară Analiză de fișiere Utilizarea statisticilor existente Utilizarea bazelor de date existente |
| Probe fizice | Observarea oamenilor Inspectarea obiectelor sau a proceselor Experimente, de exemplu, cu privire la nivelul de securitate a datelor informatice |
| Probe analitice | De exemplu: Metode cantitative de colectare a datelor. Analiza DEA, analiza de regresie. Calcule, comparații, separarea informațiilor în componente și argumente raționale |

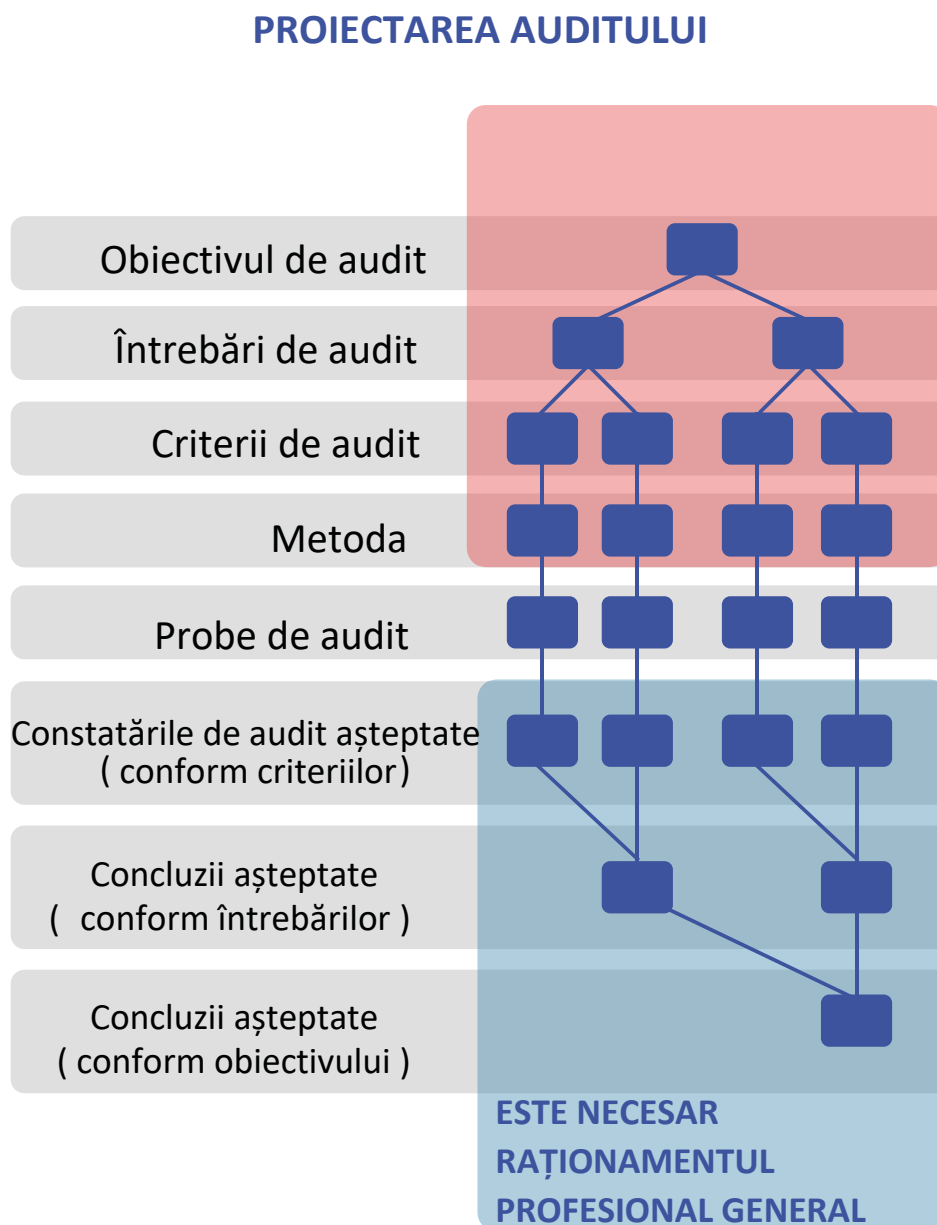
- 50) Este important ca auditorul să stabilească o strategie adecvată pentru audit prin combinarea modurilor de proiectare a studiilor și a modelelor și tehnicilor de audit pentru a se potrivi contextului, obiectivelor, întrebărilor, criteriilor și competențelor și resurselor auditorului, precum și disponibilității datelor.

Un exemplu de matrice conceptuală

- 51) La proiectarea auditului, auditorul trebuie să coreleze obiectivul (obiectivele) de audit, aria de cuprindere a auditului și întrebările de audit, criteriile de audit și metodele de colectare și de analiză a datelor. Nu există un model universal aplicabil cu privire la modul de planificare și proiectare a auditurilor performanței. Metoda prezentată mai jos reprezintă un exemplu de bună practică și este, adesea, aplicabilă. Este posibil să nu se potrivească tuturor auditurilor, dar este utilă în cazul misiunilor complexe. Prin urmare, în fiecare caz, auditorul trebuie să reflecteze dacă metoda prezentată mai jos este adecvată sau dacă există alternative mai bune.

- 52) Scopul unei matrice conceptuale este de a clarifica posibilitatea de a ajunge la o concluzie cu privire la obiectivul de audit și de a asigura un lanț logic de raționament și analiză de la obiectivul de audit la criteriile de audit și metodele utilizate. Matricea îl ajută pe auditor să impună un model logic, disciplinat în proiectarea studiului și să se asigure că toate aspectele unui obiectiv de audit sunt luate în considerare. Cel mai important, matricea conceptuală impune auditorului să clarifice în etapa de planificare cu ce surse de probe pot fi testate criteriile de audit.
- 53) Figura arată modul în care obiectivul (obiectivele) auditului poate fi împărțit în întrebări specifice de audit și modul în care fiecare întrebare de audit este legată de criteriile de audit. Atunci când trage concluzii, auditorul folosește raționamentul profesional care ia în considerare diferitele constatări ale auditului, pragul de semnificație al constatărilor și natura defectelor descoperite în timpul auditului.
- 54) Este important ca auditorul să sublinieze în mod clar în matricea conceptuală ce tip de analiză este necesară pentru a putea obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a stabili constatările. Acest lucru impune auditorului să descrie ce tip de informații și date trebuie colectate, sursele specifice, tehnicile necesare pentru colectarea datelor și tipul de metode care trebuie utilizate pentru analiza datelor.
- 55) Așa cum se arată în figura de mai jos, constatările așteptate ale auditului sunt direct legate de criteriile de audit. Auditorul va trebui să evalueze dacă programul sau entitatea îndeplinește criteriile. Dacă auditul arată că unele dintre criterii sunt îndeplinite, în timp ce altele nu, acesta trebuie să-și folosească raționamentul profesional pentru a lua în considerare care va fi concluzia auditului.

FIGURA 1: MATRICEA DE PROIECTARE A AUDITULUI (UN EXEMPLU)



Managementul bun de proiect și transmiterea planului către supervizori și către managementul SAI-ului

- 56) Deoarece auditul performanței necesită mult timp și este costisitor, este esențial ca auditul să fie planificat în mod corespunzător și ca implementarea planului să poată fi monitorizată în mod regulat și să poată fi luate măsuri de rectificare atunci când este cazul. Planul de audit trebuie să fie redactat și documentat și apoi prezentat conducerii SAI-ului pentru aprobare.
- 57) În mod colectiv, echipa de audit trebuie să aibă competența profesională necesară pentru efectuarea auditului. Toți membrii echipei trebuie să înțeleagă sensul întrebărilor de audit în același mod, precum și termenii de referință ai activității atribuite acestora și natura responsabilităților care le sunt cerute de standardele de audit aplicabile. Cu toate acestea, o persoană - de obicei cel mai experimentat sau cel cu rang mai înalt - poate fi numită lider de echipă. Liderul echipei este responsabil pentru executarea activității de audit, precum și pentru alocarea sarcinilor către membrii echipei. Liderul echipei asigură o calitate ridicată și livrarea în timp util a rezultatelor de către echipa de audit. Reprezintă o bună practică căutarea de oportunități pentru dezvoltarea personalului ca parte a activității de audit. Un exemplu ar putea fi selectarea unui auditor mai puțin experimentat ca lider de echipă, asigurând în același timp sprijin și îndrumare din partea unui auditor mai experimentat.
- 58) Atunci când se realizează un plan de audit, este important să se stabilească calendarul și resursele necesare. De asemenea, auditorul trebuie să ia în considerare dacă este necesar să se consulte cu experți interni sau externi (consultanți, alți auditori) pentru a spori calitatea auditului. Un plan care să indice etapele principale poate ajuta echipa să împartă procesul de audit în părți mai mici. Acest lucru ajută echipa să evalueze mai ușor cât de realistă este utilizarea resurselor în comparație cu munca necesară. Dacă planul arată că termenele sunt prea strânse, ar putea fi nevoie ca echipa să extindă termenele sau să ia în considerare întrebările de audit care sunt cele mai importante și să utilizeze timpul și resursele în consecință. Uneori, la întrebări mai puțin importante se poate răspunde folosind metode de colectare a datelor care consumă mai puțin timp, cum ar fi utilizarea surselor secundare disponibile, spre deosebire de utilizarea chestionarelor sau a datelor din interviuri.

- 59) Reprezintă o bună practică documentarea utilizării resurselor bugetate și a zilelor lucrate, precum și a etapelor importante realizate. Aceasta din urmă se poate face electronic sau prin documentare în documentele de lucru, împreună cu evenimentele importante din audit. În ceea ce privește auditurile mai complexe, SAI-ul poate lua în considerare numirea unui supervisor cu experiență sau a unui comitet director care să îndrume echipa de audit și să monitorizeze progresul auditului.
- 60) Supervizorii auditului oferă îndrumare și orientări personalului desemnat să desfășoare auditul pentru realizarea obiectivelor auditului și pentru respectarea cerințelor aplicabile. În același timp, aceștia sunt informați cu privire la orice probleme semnificative întâmpinate, revizuiesc munca prestată și oferă formare eficientă la locul de muncă. Natura și amploarea supervizării personalului și revizuirea activității de audit pot varia în funcție de o serie de factori, cum ar fi dimensiunea organizației de audit, semnificația activității și experiența personalului. De obicei, se recomandă informarea regulată a conducerii cu privire la progresul auditului și la constatările, concluziile și recomandările emergente.

» Gestionarea riscurilor de audit

- 61) Reprezintă o bună practică includerea unei discuții cu privire la riscurile specifice ale auditului și la modul în care auditorul intenționează să le reducă în planul de audit sau în studiul prealabil. Evaluarea riscurilor poate lua mai multe forme, dar se poate face prin abordarea următoarelor întrebări:
- a) Există suficiente date disponibile și sunt aceste date de bună calitate?
 - b) Echipa de audit posedă suficiente abilități și cunoștințe pentru acest audit?
 - c) Sunt realiste calendarul și resursele (ore/ fonduri) necesare desfășurării auditului?
 - d) Subiectul auditului este sensibil, cu vizibilitate mare sau controversat? (sensibil din punct de vedere politic, medic, parlamentar)

- e) Auditul și/ sau subiectul sunt foarte complexe?
 - f) Există un risc legat de integritatea managementului sau de relațiile cu entitatea?
- 62) Dacă riscul de audit este semnificativ, poate fi necesară dezvoltarea de strategii de reducere a riscurilor și/ sau modificarea planului de audit. Auditorul poate apoi să dezvolte și să modifice strategia de colectare a probelor pentru a reduce riscul de audit. De exemplu, poate fi util să se ia în considerare:
- a) Stabilirea unui mix diferit de personal - de exemplu, includerea în echipă a mai multor persoane cu vechime
 - b) Folosirea suplimentară de specialiști interni sau externi
 - c) Ajustarea strategiei și a metodelor de colectare și analiză a datelor
 - d) Stabilirea unor căi specifice de comunicare cu entitatea auditată
 - e) Instituirea unor măsuri specifice de control al calității.

Comunicarea în etapa de planificare

- 63) Este recomandabilă planificarea întâlnirilor cu entitatea auditată și cu părțile interesate relevante în timpul etapei de proiectare a auditului și pe tot parcursul procesului de audit, pentru ca aceștia să fie la curent cu privire la evoluția auditului.
- 64) Practicile de comunicare pot fi variate. Unele SAI-uri preferă să ofere entității auditate - în special conducerii superioare - informații detaliate cu privire la proiectarea studiului, deoarece implicarea lor timpurie poate ajuta la furnizarea de asigurări entității auditate și a părților responsabile cu privire la natura și aria de cuprindere a criteriilor de audit. Alte SAI-uri nu furnizează informații detaliate în această etapă și preferă să furnizeze astfel de informații

după ce propunerea de audit a fost aprobată. Chiar și fără a furniza informații detaliate, în general, este considerată o bună practică să furnizați entității auditate informații cu privire la ipotezele și motivele care stau la baza deciziei de implementare a fazei de proiectare. Discuțiile preliminare cu entitatea auditată sunt vitale pentru a o informa despre etapa de proiectare a auditului, despre ce ar putea fi misiunea de audit și de ce ar putea fi aceasta desfășurată.

- 65) Discuțiile cu conducerea și cu personalul entității auditate sunt importante pentru a dobândi cunoștințe de bază despre domeniul de audit și despre funcțiile și condițiile acesteia. Pentru a evita neînțelegerile, este recomandabil ca entitatea auditată implicată să fie informată cu privire la astfel de contacte. Dialogurile cu entitatea auditată ar putea reorienta obiectivele inițiale ale auditului. În plus, poate fi, de asemenea, important să aibă loc discuții cu auditorii interni și să se profite de experiențele lor.

Caseta 3

Următoarele subiecte pot servi ca exemple pentru discuțiile cu entitatea auditată în timpul etapei de proiectare :

- a) dacă auditul este solicitat de altcineva, de exemplu, de legislativ, sau dacă are loc la inițiativa SAI-ului;
- b) dacă auditul abordează un risc general, dacă implică o evaluare strategică sau dacă se referă la chestiuni de economicitate, eficiență sau eficacitate și, dacă da, din ce motive;
- c) aria de cuprindere și obiectivele studiului prealabil;
- d) proiectarea auditului, aria de cuprindere a auditului, calendarul și metodologia
- e) criteriile de audit
- f) tipul de informații pe care SAI-ul ar putea avea nevoie să le obțină de la entitatea auditată în această etapă pentru a acumula cunoștințe, pentru a testa potențiale variante de proiectare etc.

- 66) În plus față de întâlniri și discuții cu entitatea auditată, pot fi utilizate mai multe metode pentru a sprijini procesul de comunicare în etapa de proiectare:
- a) *Trimiterea unei scrisori* direct conducătorului entității auditate. Acest lucru va asigura prezentarea corectă a auditului către conducerea superioară. Se poate realiza un model pentru a se asigura că informațiile sunt prezentate în același mod pentru toate auditurile.
 - b) *Elaborarea unei broșuri* care să prezinte mandatul și principiile auditului performanței, precum și o schiță a procesului de audit. Acest lucru va facilita înțelegerea a ceea ce înseamnă auditul performanței și a ceea ce va presupune procesul de audit. Poate fi pusă pe pagina de internet a SAI-ului pentru o introducere generală a auditului performanței.
 - c) *Identificarea persoanelor de contact* de la entitatea auditată pentru a permite auditorului să aibă contact direct cu entitatea auditată și pentru a permite desfășurarea fără probleme a procesului de audit. Cu toate acestea, este important să fie informată în mod permanent conducerea superioară a ambelor părți cu privire la chestiunile importante, lucru care poate fi facilitat prin intermediul unei persoane de contact.
- 67) Este responsabilitatea auditorului să faciliteze dialogul și comunicarea corespunzătoare. Cu toate acestea, dacă apare un dezacord, este important să îl abordăm într-o manieră profesională și echitabilă – ascultăm cu atenție, ne concentrăm asupra faptelor, suntem obiectivi și ne păstrăm integritatea.

3

EXECUȚIA

Planificare

Execuție

Raportare

Follow-up

- 68) Această secțiune conține cerințe și îndrumări privind execuția auditului performanței. Obiectivul acestor cerințe este de a stabili abordarea generală pe care auditorul trebuie să o aplice atunci când execută auditul de performanță. Cerințele se referă în primul rând la obținerea unor probe de audit suficiente și adecvate și, în al doilea rând, la utilizarea acestor probe pentru a răspunde obiectivului de audit și pentru a răspunde la întrebările de audit.

» Probele

Cerințe conform ISSAI 3000:

Auditorul trebuie să obțină dovezi de audit suficiente și adecvate pentru a stabili constatările auditului, pentru a ajunge la concluzii ca răspuns la obiectivul (obiectivele) de audit și întrebările de audit și pentru a emite recomandări atunci când este relevant și permis de mandatul SAI-ului. (ISSAI 3000/106)

ÎNDRUMĂRI

- 69) Pentru a răspunde la întrebările de audit și pentru a putea ajunge la o concluzie cu privire la obiectivul (obiectivele) de audit, auditorul trebuie să adune probele necesare. Deciziile cu privire la cum se procedează cu acest proces de colectare a datelor se iau, în general, atunci când este conceput auditul (a se vedea Planificarea de mai sus). În funcție de cât de detaliat este planul general de audit, poate fi necesar la începutul auditului propriu-zis să se ofere mai multe detalii cu privire la locul și maniera de colectare a probelor necesare. Poate fi utilă pregătirea unor planuri de audit detaliate, dacă acest lucru nu a fost realizat în etapa de planificare.
- 70) Atunci când se obțin probele de audit, auditorul trebuie să evalueze dacă probele sunt suficiente și adecvate. Pe baza acestei evaluări, auditorul trebuie să decidă dacă sunt necesare mai multe probe sau probe diferite.

Cum se obțin probe suficiente și adecvate

- 71) În auditul performanței, probele sunt rareori concludente (da/ nu sau adevărat/ fals). În general, probele de audit sunt convingătoare („conduc spre concluzia că...”). Atunci când lucrăm în domenii în care probele sunt mai degrabă convingătoare decât concludente, poate fi util să purtăm discuții în etapa de planificare sau la începutul etapei de execuție cu experții din domeniu despre natura probelor care trebuie obținute și modul în care vor fi analizate și interpretate de auditor. Această abordare reduce riscul de neînțelegere a probelor și poate accelera procesul de audit. Este, de asemenea, important ca auditorul să caute informații din diferite surse, deoarece organizațiile, persoanele dintr-o organizație, experții și părțile interesate au de prezentat perspective și argumente diferite.
- 72) Scopul etapei de planificare este planificarea corectă și temeinică a auditului pentru a putea aplica metodele de colectare a datelor descrise în documentele de planificare. Cu toate acestea, în etapa de execuție, auditorul trebuie să continue să identifice surse potențiale de informații care ar putea fi utilizate ca probe. Nu toate situațiile pot fi prevăzute în timpul etapei de planificare și, prin urmare, auditorul poate fi nevoit să ajusteze aria de cuprindere a auditului, întrebările, criteriile și metodele pentru colectarea și

analiza datelor în timpul etapei de execuție. Este recomandabil să se limiteze modificările radicale ale modului de proiectare a auditului, cu excepția cazului în care acest lucru este inevitabil. Modificările semnificative ale modului de proiectare a auditului sunt decise de conducere, iar entitatea auditată trebuie să fie informată despre acestea.

- 73) De asemenea, auditorul trebuie să evalueze dacă lipsa unor probe suficiente și adecvate se datorează deficiențelor controlului intern sau altor deficiențe ale programului și dacă lipsa unor probe suficiente și adecvate ar putea sta la baza constatărilor auditului.

Cum evaluăm dacă probele sunt suficiente și adecvate

- 74) Conceptul de probe suficiente și adecvate face parte integrantă din audit (a se vedea ISSAI 3000/106-111). În evaluarea probelor, auditorul trebuie să evalueze dacă probele luate în ansamblu sunt suficiente și adecvate pentru a aborda obiectivele de audit și pentru a susține constatările și concluziile. Obiectivele de audit pot varia foarte mult, precum și nivelul de muncă necesar pentru a evalua caracterul suficient și adecvat al probelor pentru a răspunde la obiective. Conceptele de risc și de prag de semnificație îl ajută pe auditor să evalueze probele de audit (a se vedea, de asemenea, Riscul auditului și pragul de semnificație, în GUID 3910).

Caseta 4

Caracterul suficient

Este o măsură a cantității de probe utilizate pentru a aborda obiectivele de audit și pentru a susține constatările și concluziile auditului.

Caracterul adecvat

Este o măsură a calității probelor care cuprinde relevanța, validitatea și încrederea probelor utilizate pentru a aborda obiectivele de audit și pentru a susține constatările și concluziile.

a) Relevanța

Se referă la măsura în care probele au o relație logică cu obiectivul (obiectivele) de audit și întrebările de audit abordate și la măsura în care sunt importante pentru acestea.

b) Validitatea

Se referă la măsura în care probele reprezintă o bază semnificativă sau rezonabilă pentru măsurarea a ceea ce este în curs de evaluare. Cu alte cuvinte, validitatea se referă la măsura în care probele reprezintă ceea ce ar trebui să reprezinte.

c) Încrederea

Se referă la măsura în care probele sunt susținute prin coroborarea datelor dintr-o serie de surse sau la măsura în care produc aceleași constatări de audit atunci când sunt testate în mod repetat.

- 75) După cum s-a menționat mai sus, există diferite tipuri și surse de probe pe care auditorul le poate utiliza. Fiecare categorie are propriile plusuri și

minusuri. Următoarele contraste sunt utile în evaluarea caracterului adecvat al probelor:

- a) Probele bazate pe documente sunt mai de încredere decât probele orale, dar încrederea variază în funcție de sursa și scopul documentului.
 - b) Probele bazate pe mărturii coroborate în scris sunt mai fiabile decât probele orale.
 - c) Probele bazate pe multe interviuri sunt mai fiabile decât probele bazate pe unul sau doar pe câteva interviuri.
 - d) Probele bazate pe mărturii obținute în condițiile în care persoanele intervievate pot vorbi liber sunt mai fiabile decât probele obținute în circumstanțe în care persoanele respective se pot simți intimidat.
 - e) Probele obținute de la un terț bine informat, credibil și imparțial sunt mai fiabile decât probele obținute de la conducerea entității auditate sau de la alte persoane care au un interes direct în entitatea auditată.
 - f) Probele obținute atunci când controlul intern este eficient sunt mai fiabile decât probele obținute atunci când controlul intern este slab sau inexistent.
 - g) Probele obținute prin observarea, calculul și inspecția directă a auditorului sunt mai fiabile decât probele obținute indirect.
 - h) Documentele originale sunt mai fiabile decât documentele copiate.
- 76) Următoarele prezumții sunt utile în evaluarea caracterului suficient al probelor:
- a) Cu cât riscul de audit este mai mare, cu atât este mai mare cantitatea și calitatea probelor necesare.

- b) Probele mai solide pot justifica utilizarea de mai puține probe.
 - c) Deținerea unui volum mare de probe de audit nu compensează lipsa de relevanță, validitate sau încredere
 - d) În mod normal, sunt necesare mai multe probe atunci când entitatea auditată are o altă opinie cu privire la subiect.
- 77) Auditorul trebuie să stabilească caracterul general suficient și adecvat al probelor de a oferi o bază rezonabilă pentru constatări și concluzii, în contextul obiectivelor de audit. Raționamentul profesional îl ajută pe auditor să stabilească caracterul suficient și adecvat al probelor în ansamblu (a se vedea, de asemenea, Raționamentul profesional și scepticismul din GUID 3910). Interpretarea, rezumarea sau analizarea probelor sunt, de obicei, utilizate în procesul de determinare a caracterului suficient și adecvat al probelor și în prezentarea rezultatelor activității de audit. După caz, auditorul poate utiliza metode statistice de analiză și interpretare a probelor pentru a evalua caracterul suficient al acestora.

Caseta 5

Probele suficiente și adecvate

- a) Probele sunt suficiente și adecvate atunci când oferă o bază rezonabilă pentru susținerea constatărilor sau concluziilor în contextul obiectivelor de audit.
- b) Probele nu sunt suficiente sau adecvate atunci când:
 - utilizarea lor prezintă un risc inacceptabil de mare, care ar putea determina auditorul să ajungă la o concluzie incorectă sau necorespunzătoare,
 - probele au limitări semnificative, având în vedere obiectivele de audit și
 - utilizarea intenționată a lor sau

- probele nu oferă o bază adecvată pentru abordarea obiectivelor de audit sau susținerea constatărilor și concluziilor. Auditorul nu poate utiliza astfel de probe ca bază pentru constatări și concluzii.

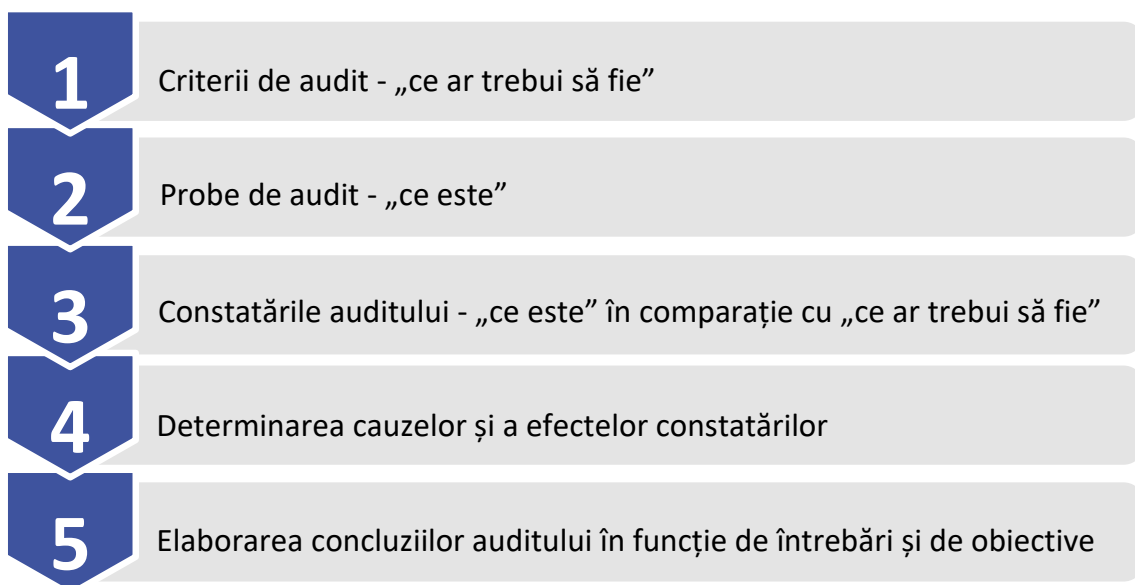
» Constatări și concluzii

Cerințe conform ISSAI 3000:

Auditorul analizează informațiile colectate și se asigură că rezultatele auditului sunt puse în perspectivă și răspund la obiectivul (obiectivele) de audit și la întrebările de audit; reformulând obiectivul (obiectivelor) de audit și întrebările de audit, după cum este necesar. (ISSAI 3000/112)

ÎNDRUMĂRI

- 78) Auditul performanței implică o serie de procese analitice care evoluează treptat prin interacțiune reciprocă, permițând dezvoltarea întrebărilor și metodelor utilizate în ceea ce privește profunzimea și sofisticarea. Întregul proces este strâns legat de cel de redactare a raportului de audit. Raportarea poate fi văzută ca o parte esențială a procesului analitic care culminează cu răspunsuri la obiectivul (obiectivele) și întrebările de audit (a se vedea Raportarea de mai jos).
- 79) Pașii analitici pentru a ajunge la concluziile auditului pot fi ilustrați astfel:



- 80) Pasul 1 stabilește criteriile de audit, care se realizează în etapa de planificare. Pasul 2 constă în colectarea probelor și evaluarea dacă acestea sunt suficiente și adecvate. (A se vedea secțiunea privind probele de mai sus.)
- 81) Pasul 3 este momentul în care auditorul folosește probele pentru a răspunde obiectivului (obiectivelor) de audit și întrebărilor de audit. Atunci când criteriile sunt comparate cu situația reală, sunt generate rezultatele auditului.
- 82) Pasul 4: odată ce auditorul a identificat o abatere între „ceea ce ar trebui să fie” și „ce este”, este recomandat ca acesta să stabilească, acolo unde este posibil, de ce s-a produs abaterea (care este cauza) și care sunt consecințele (efectele) acesteia.
- 83) La pasul 5, auditorul va ajunge la o concluzie pe baza constatărilor. Formularea concluziilor poate necesita utilizarea semnificativă a raționamentului profesional și a interpretării auditorului pentru a răspunde la întrebările și obiectivele de audit. Este necesar să se ia în considerare contextul și toate argumentele relevante și diferite perspective înainte de a putea trage concluzii. Este recomandată implicarea conducerii superioare a SAI-ului (a se vedea Controlul calității în GUID 3910).

» Formularea constatărilor auditului

- 84) Constatările auditului sunt rezultatele analizei și a evaluării probelor specifice și a relației acestora cu criteriile de audit. În continuare, constatările sunt folosite pentru a răspunde la întrebările de audit, care la rândul lor servesc drept bază pentru concluziile în conformitate cu obiectivul (obiectivele) (a se vedea exemplul matricei conceptuale a auditului din secțiunea Planificare de mai sus). Constatările auditului conțin în mod normal următoarele elemente: criterii („ce ar trebui să fie”), probe („ce este”), cauze („de ce există o abatere de la criterii”) și efecte („care sunt consecințele”).
- 85) Îndeplinirea sau depășirea criteriilor poate indica „bune practici” care conduc la performanțe bune. Nerespectarea criteriilor ar indica faptul că sunt necesare îmbunătățiri. Cu toate acestea, este nerealist să ne așteptăm ca performanța entității auditate în ceea ce privește economicitatea, eficiența și eficacitatea să îndeplinească întotdeauna criteriile. Este important de apreciat că performanța satisfăcătoare nu înseamnă performanțe perfecte, ci se bazează pe așteptările unei persoane rezonabile, ținând cont de circumstanțele entității auditate. Mai mult, în mod realist, criteriile nu pot fi întotdeauna îndeplinite pe deplin. De exemplu, acest lucru se poate întâmpla în cazul unor acorduri internaționale care pot fi dificil de respectat pe deplin pe termen scurt sau mediu. „Performanța satisfăcătoare” poate fi, în acest sens, înțeleasă ca îndeplinirea a ceea ce poate fi realizat în mod realist pentru a îmbunătăți progresiv situația în vederea îndeplinirii criteriilor. Aceasta înseamnă că, indiferent dacă entitatea auditată îndeplinește sau nu criteriile, auditorul trebuie, de asemenea, să ia în considerare caracterul semnificativ și să aplice raționamentul profesional în interpretarea modului în care aceasta afectează performanța entității.
- 86) Majoritatea auditurilor implică un anumit tip de analiză pentru a înțelege sau a explica ceea ce a fost observat. Atunci când se analizează informațiile colectate, se recomandă ca auditorul să se concentreze asupra întrebării și obiectivului (obiectivelor) de audit. Acest lucru va ajuta la organizarea datelor și, de asemenea, va oferi baza pentru analiză. Se utilizează o gamă largă de modele sau metode de analiză în funcție de obiectivul auditului și de tipurile de probe utilizate. Aproape toate auditurile includ diferite forme de analiză a

documentelor. În funcție de cantitatea de documente și de criteriile utilizate, analiza poate varia în ceea ce privește detaliile. Majoritatea auditurilor includ, de asemenea, interviuri cu entitatea auditată sau cu alte părți interesate. Acestea pot fi realizate în mai multe moduri, în funcție de scopul interviului - interviurile structurate pot servi drept bază pentru o analiză mai avansată, în timp ce interviurile mai puțin formale pot servi ca bază pentru explorarea punctelor de vedere ale entității auditate. În plus, pot fi utilizate diferite tipuri de metode statistice pentru a analiza volume mari de date - de la metode de bază la metode mai avansate - în funcție de tipul de date utilizate. În toate auditurile, discuția în echipă și cu colegii și conducerea oferă contribuții esențiale atunci când rezultatele și concluziile sunt evaluate și redactate. În cele din urmă, discuțiile cu entitatea auditată și, în unele cazuri, în cadrul focus-grupurilor pot oferi auditorului contribuții valoroase în această etapă a auditului.

Caseta 6

Exemple de diferite metode și modele de analiză

- a) Analiza statistică a datelor
- b) Analiza documentelor sau a probelor fizice
- c) Analiza sistematică a interviurilor
- d) Studiul documentelor sau al probelor fizice
- e) Discuții în cadrul echipei de audit, cu colegi experimentați și conducerea
- f) Discuții cu entitatea auditată
- g) Discuții în focus grupuri

87) Analiza poate necesita uneori și comparații ale constatărilor, de exemplu:

- a) evaluarea comparativă a diferitelor instituții - instituțiile mai puțin performante pot învăța de la cele mai performante, și
- b) compararea domeniului auditat cu un domeniu de audit similar din altă țară sau din altă jurisdicție.

» Determinarea cauzei și a efectului unei constatări

- 88) Deși este important să căutați explicații pentru abaterile de la criterii, cauzele trebuie prezentate cu prudență. Acestea trebuie să fie susținute de probe de audit suficiente și adecvate. Este relevant să se ia în considerare opiniile entității auditate cu privire la motivele problemelor de performanță sau motivele punctelor slabe. Dacă aceste opinii

nu se bazează pe probe de audit suficiente și adecvate, auditorul nu le poate considera relevante sau corecte ca atare. În cazul în care opiniile entității auditate nu sunt susținute de probe în mod suficient, dar sunt rezonabile în conformitate cu raționamentul profesional al auditorului, auditorul poate alege să prezinte punctul de vedere al entității auditate în cadrul raportului.

- 89) Se recomandă ca auditorul să identifice efectele posibile ale neîndeplinirii criteriilor. Dacă este posibil, în identificarea efectelor, situația reală trebuie comparată cu situația ideală în care ar fi fost îndeplinite criteriile. Într-o anumită măsură, aceste efecte posibile ar fi putut fi luate în considerare într-o etapă anterioară, ca o motivație pentru efectuarea auditului cu privire la chestiunea respectivă.
- 90) Efectele ar putea fi identificate fie ca ceea ce s-a produs deja, fie ca un impact probabil viitor pe baza raționamentului logic. Natura constatărilor determină dacă auditorul poate prezenta efectele reale sau pe cele potențiale. Efectele reale ale unor situații trecute sau actuale contribuie la demonstrarea consecințelor și oferă, în general, motivele pentru care sunt necesare măsuri corective. Efectele potențiale sunt în general descrise ca fiind consecințele logice care ar putea urma atunci când probele nu îndeplinesc criteriile. Efectele potențiale sunt, într-o anumită măsură, speculative, astfel încât

auditorul trebuie să le folosească cu grijă, în special în absența oricăror probe conexe sau a efectelor observate în trecut.

- 91) Este important ca auditorul să examineze cu atenție relația dintre cauză și efect și să se concentreze asupra posibilității ca alți factori externi să influențeze efectul observat. Poate fi necesar să se utilizeze tehnici analitice îmbunătățite pentru a răspunde la întrebările privind cauza și efectul.

Caseta 7

Este important să înțelegem natura oricăror relații care pot exista între cauză și efect. De exemplu, finanțarea deficitară nu generează întotdeauna condiții mai dificile. Este posibil ca, din cauza calității slabe a gestiunii, finanțarea să fie redusă pentru o anumită organizație. Atunci când examinează datele, auditorul trebuie să-și amintească faptul că pot fi multe motive care să explice existența relațiilor:

- a) Poate exista o *relație directă cauză-efect*. De exemplu, dacă o universitate are un număr fix de locuri în fiecare an și crește numărul de studenți cu fracțiune de normă, atunci trebuie să-și reducă numărul de locuri cu normă întreagă.
- b) Poate exista o *relație inversă cauză-efect*. De exemplu, rezultatele slabe la examene s-ar putea datora prezenței slabe, dar, în mod egal, prezența slabă ar putea fi cauzată de rezultatele slabe la examenele.
- c) Relația poate fi o *coincidență*. De exemplu, poate exista o relație între calitatea asistenței medicale într-o zonă și rezultatele la examene în zona respectivă, dar este greu de spus că una o cauzează pe cealaltă.
- d) Poate exista un *efect de confuzie*. De exemplu, relația dintre calitatea asistenței medicale și rezultatele la examene s-ar putea datora utilizării eficiente a resurselor din cadrul autorității locale, care poate nu a fost considerată ca parte a activității de teren.

» Elaborarea concluziilor după examinarea constatărilor

- 92) Odată ce auditorul a stabilit constatările, a determinat de ce nu sunt îndeplinite criteriile (cauzele) și posibilele consecințe (efectele), acesta este pregătit să tragă concluzii. Concluziile sunt declarații deduse de auditor din constatări. Deoarece auditurile performanței evidențiază deficiențe în ceea ce privește economicitatea, eficiența și/ sau eficacitatea, concluziile trebuie să specifice motivele pentru care aspectele economicității, eficienței sau eficacității nu sunt pe deplin îndeplinite.
- 93) Concluziile auditului clarifică și adăuga sens constatărilor din raport. Concluziile prezintă opinia auditorului și nu doar reafirmă constatările. În timp ce constatările auditului se identifică prin compararea a „ceea ce ar trebui să fie” în conformitate cu criteriile cu probele de audit (inclusiv probe analitice) cu „ceea ce este”, concluziile reflectă, de asemenea, explicațiile și opiniile auditorului pe baza acestor constatări. Concluziile ar putea include identificarea unui subiect general sau a unui anumit tipar în constatări. Poate fi identificată și o problemă de bază care explică constatările.
- 94) Concluziile trebuie să decurgă în mod logic din constatări, problemele de performanță sau punctele slabe și cauzele și efectele acestora. Toți pașii analitici luați dincolo de constatări vor trebui să fie clar explicați și justificați.
- 95) Atunci când se trag concluzii, va fi adesea necesar să se revizuiască analiza datelor și constatările auditului pentru a fi siguri că concluziile se bazează pe baze solide. Analiza datelor constă în combinarea rezultatelor din diferite tipuri de surse. Așa cum s-a menționat anterior, există diferite metode care pot fi utilizate în această analiză. Într-un audit al performanței efectuat în mod corespunzător, argumentele prezentate sunt echilibrate cu cele mai bune contra argumente posibile, iar punctele de vedere contrastante sunt puse în balanță. Concluziile trebuie să se bazeze pe obiectiv(e), criterii, probe și constatări.
- 96) Când formulează concluziile, auditorul trebuie să le testeze în mod regulat în raport cu baza probelor. Concluziile susținute de diferite tipuri de probe sunt probabil mai solide decât cele bazate pe o singură sursă de probe.

- 97) În procesul de elaborare a concluziilor, poate fi necesar ca auditorul să ajusteze sau să schimbe ușor o întrebare de audit și, în rare ocazii, chiar obiectivul (obiectivele) auditului. Poate fi necesară ușoara ajustare a unei întrebări de audit atunci când devine clar în timpul analizei că nu va fi posibil să răspundem cu exactitate la întrebare, folosind probele și constatările obținute. Cu toate acestea, în mod ideal, astfel de dificultăți sunt identificate și se fac ajustările necesare pentru ele mai devreme în procesul de audit. Dacă sunt necesare ajustări, acestea trebuie discutate și comunicate atât pe plan intern, cât și cu entitatea auditată.
- 98) Este important ca auditorul să fie orientat spre obiective, să lucreze sistematic și cu grija și obiectivitatea cuvenite și să își exercite raționamentul profesional atunci când analizează probele. Este vital ca auditorul să adopte o abordare critică și să mențină o distanță obiectivă față de informațiile prezentate. În același timp, auditorul trebuie să fie receptiv la puncte de vedere și argumente. Auditorul trebuie să poată vedea lucrurile din perspective diferite și să mențină o atitudine deschisă și obiectivă față de diferite puncte de vedere și argumente. Un auditor care nu este receptiv poate să piardă din vedere cele mai bune argumente. Acest lucru subliniază, de asemenea, importanța efectuării unor evaluări raționale, în sensul că auditorul se detașează de preferințele personale și de cele ale altora. Prin urmare, este important ca implicarea auditorului să fie exprimată într-un proces de reflecție și analiză obiectivă, mai degrabă decât într-o convingere că anumite puncte de vedere sunt corecte (A se vedea Raționamentul profesional și scepticismul în GUID 3910).

» Gestionarea riscului de audit în etapa de execuție

- 99) Este important să se monitorizeze riscul de audit și strategiile planificate de atenuare a riscului respectiv pe tot parcursul auditului și să se facă o adaptare la circumstanțele în schimbare atunci când este necesar. O bună planificare va permite auditorului să gestioneze riscul de audit la efectuarea auditului, deoarece auditorul ar fi prevăzut diferite situații și scenarii. De exemplu, dacă procedurile planificate de colectare a datelor nu permit echipei să colecteze suficiente probe, auditorul trebuie să elaboreze un plan alternativ pentru ajustarea acestor proceduri sau, dacă este necesar, să ajusteze întrebările de

audit. De asemenea, auditorul trebuie întotdeauna să ia în considerare dacă riscurile auditului s-au schimbat într-un mod care poate duce la concluzii inadecvate, informații dezechilibrate sau care nu adaugă valoare. În acest sens, sunt importante procedurile adecvate de control al calității și supervizare.

» Documentația în timpul etapei de execuție

- 100) Auditorul trebuie să documenteze auditul într-un mod suficient, complet și detaliat, conform ISSAI 3000/86. Pregătirea documentației de audit în timp util ajută la îmbunătățirea calității auditului și facilitează revizuirea și evaluarea eficientă a probelor de audit obținute și a concluziilor la care s-a ajuns, înainte ca raportul să fie finalizat. Deoarece este dificil ca auditorii să reconstruiască și să își reamintească activitățile legate de colectarea probelor de audit la mai multe săptămâni după efectuarea activității, aceasta trebuie documentată pe măsură ce echipa de audit o finalizează, pentru a reduce riscul unei documentații de audit inexacte, pentru a îmbunătăți calitatea auditului și eficiența misiunii.
- 101) Natura și amploarea documentației pentru un anumit audit sunt în mare parte o chestiune de raționament profesional, bazându-se pe circumstanțele unice ale fiecărui audit. Cu toate acestea, de obicei, auditorul trebuie să documenteze următoarele:
- a) obiectivul (obiectivele), sfera și metodologia auditului; și
 - b) munca efectuată și probele obținute pentru a susține raționamente și concluzii semnificative.

» Dezbaterile constatrilor preliminare și a concluziei - intern și extern

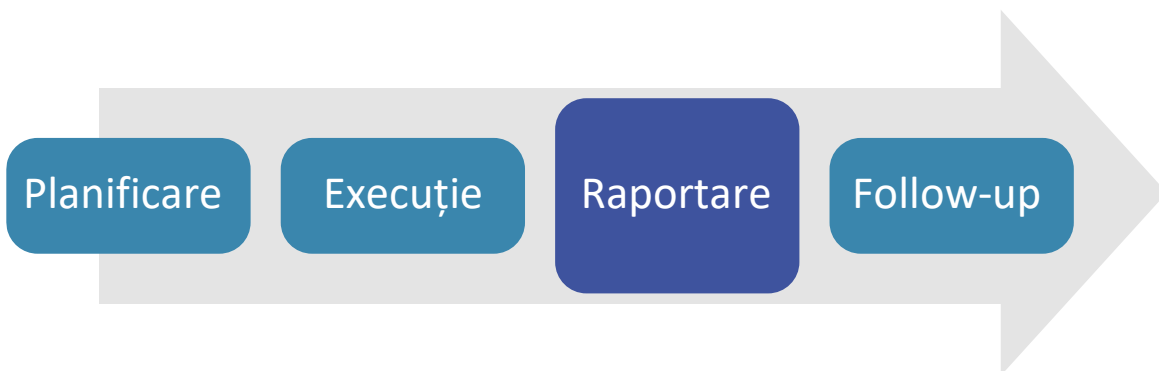
- 102) Pe măsură ce activitatea continuă, proiectul de raport începe treptat să prindă formă. Notele și observațiile sunt plasate într-o ordine structurată și,

pe măsură ce progresează discuțiile interne și externe, textul este elaborat, evaluat și rescris, detaliile sunt verificate și concluziile sunt discutate. Comunicarea este esențială în procesul analitic, deoarece auditorul trebuie să ia în considerare contextul și toate argumentele relevante și diferitele perspective înainte ca concluziile să poată fi trase în cele din urmă. Din acest motiv, auditorul trebuie să mențină o comunicare eficientă și adecvată cu entitatea auditată și cu părțile interesate relevante.

- 103) Discuțiile interne cu auditorii de nivel superior și cu colegi cu experiență îl pot ajuta pe auditor în procesul analitic de analiză a constatărilor și la evaluarea constatărilor și a concluziilor preliminare.
- 104) Pe plan extern, este necesar un schimb de informații pentru a dezbate problemele majore care au reieșit în timpul auditului. În această etapă, este necesar să se asigure că baza faptică a descrierilor este exactă și imparțială și că analizele sunt cuprinzătoare și abordează cauzele problemelor identificate. Trebuie reprezentate diferite argumente, iar constatările puse în perspectivă. Întâlnirile cu entitatea auditată pot servi la confirmarea faptelor și la elaborarea constatărilor și a recomandărilor auditului.
- 105) Este considerată o bună practică organizarea de întâlniri cu managerii superiori sau cu alți oficiali guvernamentali. Un alt exemplu de bună practică este organizarea de reuniuni de tip focus grup, în care diferiți actori și experți sunt invitați să discute constatările preliminare, concluziile și recomandările. Abilitatea de a discuta diverse probleme cu participarea principalelor părți interesate va aduce un plus de valoare auditului (a se vedea Comunicarea din GUID 3910).

4

RAPORTAREA



- 106) Această secțiune conține cerințe și îndrumări privind raportarea în auditul performanței. Scopul cerințelor este de a stabili cadrul general pentru comunicarea rezultatelor auditului performanței. Cerințele se referă la forma, la conținutul și la emiterea și distribuirea raportului.
- 107) Scopul unui raport de audit este de (1) a comunica rezultatele auditurilor către utilizator (utilizatori); (2) a face rezultatele mai puțin susceptibile la neînțelegere; (3) a pune la dispoziția publicului rezultatele pentru a crea transparență, cu excepția cazului în care legea interzice în mod expres acest lucru; și (4) a facilita procesul de follow-up pentru a determina dacă au fost luate măsuri corective adecvate.

» **Conținutul raportului****Cerințe conform ISSAI 3000:**

Auditorul va furniza rapoarte de audit, care sunt a) cuprinzătoare, b) convingătoare, c) publicate în timp util, d) ușor de citit și e) echilibrate. (ISSAI 3000/116)

Auditorul va identifica criteriile de audit și sursele acestora în raportul de audit. (ISSAI 3000/122)

Auditorul se asigură că constatările exprimă în mod clar o concluzie în raport cu obiectivul (obiectivele) de audit și/ sau întrebările, sau explică de ce acest lucru nu a fost posibil. (ISSAI 3000/124)

ÎNDRUMĂRI

- 108) Rapoartele de audit al performanței vizează îmbunătățirea cunoștințelor și evidențierea îmbunătățirilor necesare. Într-un audit al performanței, auditorul raportează asupra economicității și eficienței cu care sunt achiziționate și utilizate resursele și cu privire la eficacitatea cu care sunt îndeplinite obiectivele. Astfel de rapoarte pot varia considerabil în ceea ce privește sfera și natura, de exemplu, analizând dacă resursele au fost alocate într-un mod corespunzător, comentând cu privire la impactul politicilor și al programelor și recomandând modificări menite să conducă la îmbunătățiri.
- 109) La redactarea raportului de audit este vital ca echipa de audit, supervizorii și revizorii care se ocupă de controlul calității să ia în considerare în mod critic concluziile în legătură cu constatările auditului, probele, datele și criteriile de audit. Constatările și concluziile trebuie să fie susținute de probe suficiente și adecvate. Recomandările, dacă sunt furnizate, trebuie să fie corelate cu constatările și concluziile. De asemenea, vor fi importante procedurile adecvate de verificare și validare a faptelor cu entitatea auditată.

Redactarea de rapoarte cuprinzătoare

- 110) Este important ca raportul să promoveze o înțelegere adecvată și corectă a aspectelor și a condițiilor pe care s-a concentrat auditul. Pentru a scrie un raport cuprinzător, auditorul va include, de obicei, o descriere a obiectivului (obiectivelor) de audit și a sferei și metodologiei utilizate pentru abordarea obiectivului (obiectivelor) de audit și a întrebărilor de audit. Cititorii au nevoie de aceste informații pentru a înțelege scopul auditului, natura și amploarea activității de audit desfășurate, precum și contextul și perspectiva cu privire la ceea ce este raportat.
- 111) Cititorii trebuie să știe, de asemenea, dacă există limitări semnificative în ceea ce privește obiectivele, sfera, metodologia sau datele colectate ale auditului, astfel încât să poată interpreta în mod rezonabil constatările, concluziile și recomandările din raport fără a fi induși în eroare.
- 112) În raport, auditorul va identifica, de obicei, ipotezele semnificative adoptate în efectuarea auditului și va descrie metodele și criteriile utilizate, inclusiv sursele acestora. Auditorul are responsabilitatea finală pentru definirea și explicarea criteriilor utilizate în raportul de audit. (Consultați capitolul Planificare din acest GUID pentru mai multe informații despre criterii.)
- 113) Auditorul poate furniza informații generale pentru a stabili contextul pentru mesajul general și pentru a ajuta cititorul să înțeleagă constatările și semnificația problemelor discutate. Informațiile generale adecvate pot include informații despre modul în care funcționează programele și operațiunile, semnificația programelor și a operațiunilor, o descriere a responsabilităților entității auditate și explicația termenilor.
- 114) Pentru a scrie un raport cuprinzător, cel mai important este ca auditorul să prezinte probe suficiente și adecvate pentru a susține constatările și concluziile din raport în legătură cu obiectivul (obiectivele) de audit.

Redactarea de rapoarte convingătoare

- 115) Într-un raport convingător, constatările și concluziile auditului abordează obiectivul (obiectivele) și întrebările de audit și sunt prezentate convingător și obiectiv. Raportul are un flux logic, cu constatări, concluzii și recomandări

corelate în mod clar cu obiectivul (obiectivele) de audit, întrebările de audit și criteriile de audit. Mai mult, concluziile și recomandările rezultă în mod logic din constatările auditului și din faptele și argumentele prezentate. Un raport convingător trebuie, de asemenea, să fie precis. Un raport precis se bazează pe fapte, indicând în mod clar sursele, metodele și ipotezele, astfel încât utilizatorii raportului să poată evalua cât de multă importanță trebuie să acorde probelor și concluziilor raportate. Limbajul și tonul folosit sunt neutre, iar informațiile prezentate sunt suficiente pentru a convinge cititorii cu privire la validitatea constatărilor, caracterul rezonabil al concluziilor și beneficiile implementării recomandărilor. Sunt prezentate diferite perspective, opinii și argumente.

- 116) O modalitate de a ajuta auditorul să pregătească rapoarte de audit convingătoare și precise este utilizarea unui revizor pentru controlul calității misiunilor. Acesta este un auditor cu experiență, care este independent de auditul respectiv și care verifică dacă declarațiile cu privire la fapte, cifre și date sunt raportate corect, dacă rezultatele sunt susținute în mod adecvat de probele din documentația de audit și dacă concluziile și recomandările decurg în mod logic din probe.

Redactarea rapoartelor în timp util

- 117) Raportul trebuie să furnizeze informații accesibile, concise și actualizate, pe care guvernul, parlamentul și entitățile auditate să le poată utiliza pentru a face îmbunătățiri. Pentru a fi de utilitate maximă, scopul auditorului este de a furniza probe relevante în timp util pentru a răspunde nevoilor legitime ale utilizatorilor intenționați. De asemenea, probele furnizate în raport sunt mai utile dacă se referă la probleme actuale. Prin urmare, emiterea la timp a raportului este importantă. Unele SAI-uri controlează calendarul activității lor stabilind date de depunere care să coincidă cu sesiunile parlamentare. Prin urmare, data depunerii unui raport de audit este stabilită în prealabil. În alte cazuri, SAI-urile pot avea mai multă flexibilitate pentru a determina termenele limită, luând în considerare în același timp nevoile utilizatorilor vizați și cel mai bun moment pentru emiterea raportului de audit.
- 118) În timpul auditului, auditorul poate furniza entității auditate rapoarte intermediare cu privire la aspecte semnificative, dacă acest lucru este permis

de mandatul SAI-ului. O astfel de comunicare alertează entitatea auditată asupra problemelor care necesită atenție imediată și permite luarea de măsuri corective înainte de finalizarea raportului final. (A se vedea GUID 3910.)

Redactarea de rapoarte ușor de citit

- 119) Pentru crea valoare în mod eficace, este important ca rapoartele de audit al performanței să fie clare, concise, logice și concentrate pe subiect. Rapoartele vor avea cel mai mare impact asupra unui public larg atunci când sunt ușor de citit.

Satisfacerea nevoilor publicului

- 120) Un factor cheie al succesului pentru un raport ușor de citit este stabilirea publicului și înțelegerea nevoilor acestuia. Publicul principal pentru rapoartele de audit al performanței este puterea legislativă și instituțiile publice. Cu toate acestea, există și alte părți interesate, cum ar fi cetățenii, mediul academic, sectorul privat și mass-media, care pot avea cu toții un interes, dar posibil obiective diferite, în ceea ce privește rezultatul unui audit al performanței.

O structură eficace a raportului

- 121) La începutul redactării unui raport de audit, este important să se stabilească un plan de structură care să faciliteze organizarea și fluxul textului. O structură eficace permite raportului să capteze atenția cititorului, să transmită scopurile auditului, să comunice probleme complexe și să ofere o interpretare clară a rezultatelor. Folosirea unei abordări „Dinner Party” poate ajuta auditorul să creeze o structură a raportului prietenoasă cu cititorul. Abordarea „Dinner Party” este analogă unei situații reale în care există doar o perioadă scurtă de timp pentru a atrage atenția invitaților. Întâlnirea are loc după colectarea și analiza datelor, iar scopul este de a produce concluzii clare și interesante ale raportului care pot fi rezumate fiecare în 10-15 secunde și de a construi mai multe variante de detaliere pornind de la acea bază.

Caseta 8

Sfaturi pentru elaborarea unui raport ușor de citit

- a) Asigurați-vă că conținutul raportului decurge din obiectivul (obiectivele) de audit și că cititorul primește suficiente informații pentru a înțelege subiectul.
- b) Separați textul folosind rubrici diferite.
- c) Exprimați clar argumentul principal al fiecărei secțiuni și al fiecărui paragraf și modul în care acestea se raportează la subiectul mai amplu al auditului;
- d) Concepeți raportul pentru o citire ușoară, oferindu-i un aspect ordonat și aerisit.
- e) Evitați utilizarea excesivă a referințelor încrucișate și a acronimelor.

Utilizarea unor formulări clare

122) Un raport ușor de citit trebuie să fie clar. Pentru a îmbunătăți claritatea:

- a) evitați jargonul. Atunci când este necesară utilizarea de termeni și abrevieri tehnice, științifice sau străine, toate acestea trebuie explicate. Este util pentru cititor dacă explicațiile sunt furnizate într-un glosar sau în note de subsol ușor de identificat;
- b) evitați ambiguitatea;
- c) folosiți același termen în mod consecvent pentru o anumită idee sau un anumit obiect;
- d) utilizați diateza activă mai degrabă decât diateza pasivă;
- e) fiți concisi. Folosiți secțiuni, paragrafe și fraze scurte;

- f) folosiți exemple care demonstrează constatările și concluziile auditului;
- g) folosiți elemente vizuale pentru a atrage atenția asupra punctelor principale. Utilizați liste, tabele, diagrame, hărți și alte ilustrații pentru a prezenta un volum mare și complex de date. Acestea pot transmite adesea un mesaj mai eficient decât un text simplu. Totuși, trebuie ca tabelele și graficele să fie simple. Asigurați-vă că ilustrează o singură idee și că cititorul va putea înțelege ideea imediat.

Redactarea de rapoarte echilibrate

- 123) Activitatea care stă la baza raportării în auditului performanței trebuie să fie imparțială și să susțină constatările, concluziile și recomandările generale pentru maximizarea impactului. Auditorul trebuie să explice efectele/ impactul problemelor în raportul de audit, deoarece acest lucru va permite cititorului să înțeleagă mai bine importanța problemei. Acest lucru va încuraja acțiunile corective și va duce la îmbunătățiri pentru entitatea auditată.
- 124) La pregătirea unui raport echilibrat și constructiv este util:
- a) Să prezentați concluziile în mod obiectiv și imparțial. Să prezentați și să interpretați faptele în termeni neutri, evitând informațiile părtinitoare sau limbajul care poate genera o atitudine defensivă și de opoziție.
 - b) Să prezentați diferite perspective și puncte de vedere. Acolo unde pot exista, în mod legitim, diferite interpretări ale probelor, trebuie prezentate aceste interpretări pentru a asigura echitatea și echilibrul. Urmărind argumentele care stau la baza interpretărilor, cititorul va putea înțelege mai bine concluziile și recomandările finale.
 - c) Faceți un raport complet. Un raport complet include atât aspectele pozitive, cât și aspectele negative și recunoaște meritele, acolo unde este cazul. Includerea aspectelor pozitive poate duce la îmbunătățirea performanței altor organizații publice care citesc raportul. Este important ca raportul să conțină toate informațiile

și argumentele necesare pentru a satisface obiectivul (obiectivele) de audit și pentru a promova înțelegerea adecvată și corectă a problemelor și a situațiilor raportate. Nu trebuie suprimate fapte, iar neajunsurile minore nu trebuie exagerate. Explicațiile, în special cele venite din partea entității auditate, trebuie întotdeauna cercetate și evaluate în mod critic.

» Recomandări

Cerințe conform ISSAI 3000:

Auditorul trebuie să furnizeze recomandări constructive care să poată contribui semnificativ la rezolvarea punctelor slabe sau a problemelor identificate prin audit, ori de câte ori este relevant și permis de mandatul SAI-ului. (ISSAI 3000/126)

ÎNDRUMĂRI

125) Recomandările, acolo unde sunt furnizate, vizează promovarea îmbunătățirilor prin reducerea costurilor și prin simplificarea administrării, prin îmbunătățirea calității și a volumului serviciilor sau prin îmbunătățirea eficacității, a impactului sau a beneficiilor pentru societate. Auditorul poate recomanda acțiuni pentru corectarea deficiențelor și a altor aspecte identificate în timpul auditului, precum și pentru îmbunătățirea programelor și a operațiunilor, atunci când potențialul de îmbunătățire este justificat prin constatările și concluziile raportului.

Caseta 9

Întrebări de luat în considerare la elaborarea recomandărilor

- a) Ce trebuie făcut și de ce?
- b) Unde trebuie făcut?
- c) Cine este responsabil pentru acest lucru?
- d) Acțiunile propuse vor remedia problemele observate?
- e) Ar putea acțiunile propuse să aibă efecte negative?

126) Poate fi relevant să prezentați argumentele pro și argumentele contra aferente diferitelor propuneri alternative. Urmărind argumentele care stau la baza lor, cititorul va putea înțelege mai bine recomandările finale.

127) Pentru a fi constructive, în general, recomandările trebuie:

- a) să fie îndreptate spre rezolvarea cauzelor punctelor slabe sau problemelor identificate;
- b) să fie practice și să adauge valoare;
- c) să fie bine întemeiate și să decurgă logic din constatări și concluzii;
- d) să fie formulate pentru a evita truismele sau pur și simplu inversarea concluziilor auditului;
- e) să nu fie nici prea generale, nici prea detaliate. Recomandările care sunt generale riscă, de obicei, să nu adauge valoare, în timp ce recomandările care sunt prea detaliate ar restrânge libertatea entității auditate;

- f) să poată fi implementate fără resurse suplimentare;
 - g) să precizeze în mod clar acțiunile recomandate și cine este responsabil pentru realizarea acțiunilor;
 - h) să fie adresate entităților cu responsabilitatea și competența de implementare a acestora.
- 128) Recomandările eficace încurajează îmbunătățirea desfășurării programelor și a operațiunilor publice. Recomandările sunt eficace atunci când sunt adresate părților care au autoritatea de a acționa și când acțiunile recomandate sunt specifice, practice, rentabile și măsurabile.

Caseta 10

Sfaturi pentru generarea de recomandări

- a) Gândiți-vă la recomandări potențiale la începutul procesului de audit. Deseori se așteaptă ca echipele de audit să prezinte aria de cuprindere a recomandărilor potențiale într-un stadiu incipient.
- b) Scrieți recomandările într-un mod care să permită auditorului să evalueze dacă au fost sau nu implementate.
- c) Acolo unde este posibil, colaborați cu entitatea auditată pentru a identifica modificările necesare și modalitățile de implementare a acestora.

» Comunicarea cu entitatea auditată

Cerințe conform ISSAI 3000:

Auditorul trebuie să ofere entității auditate posibilitatea de a transmite comentarii cu privire la rezultatele, concluziile și recomandările auditului înainte ca SAI-ul să emită raportul său de audit. (ISSAI 3000/129)

Auditorul trebuie să înregistreze studierea comentariilor entității auditate în documentele de lucru, inclusiv motivele pentru care s-au făcut modificări la raportul de audit sau motivele pentru respingerea comentariilor primite. (ISSAI 3000/130)

ÎNDRUMĂRI

- 129) Oferirea posibilității entității auditate de a comenta cu privire la concluziile și recomandările auditului, înainte de publicarea raportului, ajută la asigurarea faptului că baza faptică a descrierilor din raport este precisă și imparțială și că analizele sunt cuprinzătoare și abordează cauza problemelor identificate. Toate aceste chestiuni trebuie comunicate autorităților responsabile implicate în audit.
- 130) Furnizarea unui proiect de raport cu constatările, pentru examinare și pentru transmiterea de comentarii de către entitățile auditate, ajută auditorul să elaboreze un raport imparțial, complet și obiectiv. Includerea opiniilor entităților auditate are ca rezultat un raport care prezintă nu numai constatările, concluziile și recomandările auditorului, ci și perspectivele entității auditate. Acest lucru este deosebit de important în situațiile în care există diferențe de opinie cu privire la faptele importante prezentate în raport sau dezacorduri majore cu privire la cursul adecvat de acțiune pentru îmbunătățire. Este recomandabil să obțineți comentariile în scris.
- 131) De obicei, SAI-ul stabilește timpul pe care îl acordă entității auditate pentru a oferi feedback, însă trebuie să aibă grijă să se asigure că aceasta are la dispoziție suficient timp.

Modul de tratare a comentariilor primite

- 132) Toate comentariile primite trebuie să fie luate în considerare cu atenție. În cazul în care răspunsurile oferă informații noi, auditorul trebuie să evalueze acest lucru și să fie dispus să modifice proiectul de raport. Toate dezacordurile trebuie analizate pentru ca raportul final să fie echilibrat și imparțial.
- 133) Atunci când comentariile entităților auditate sunt insuficiente pentru a aborda concluziile, sunt incoerente sau sunt în conflict cu constatările, concluziile sau recomandările din proiectul de raport, auditorului i se recomandă să evalueze validitatea comentariilor. Dacă auditorul nu este de acord cu comentarii importante, este considerată o bună practică să explice motivele dezacordului într-un document de lucru. În schimb, auditorul este sfătuit să modifice raportul așa cum se impune în cazul în care comentariile sunt considerate valide și susținute cu probe suficiente și adecvate.
- 134) Răspunsurile trebuie documentate. Va fi utilă înregistrarea examinării feedback-ului primit într-un document de lucru, astfel încât să se documenteze orice modificare a proiectului de raport de audit sau motivele pentru care nu au fost făcute modificări.
- 135) La sfârșitul procesului, este recomandabilă informarea entităților auditate cu privire la procedurile și calendarul pentru publicarea raportului final.

Trimiterea proiectului de raport către terți

- 136) Pentru a asigura caracterul imparțial și echilibrat al raportului de audit, este considerată o bună practică trimiterea unui proiect de raport pentru comentarii terților vizați de audit, precum și entităților auditate. Acești terți sunt toți cei interesați de raport, inclusiv toate persoanele și organizațiile menționate în raport. Este considerată o bună practică oferirea posibilității terților de a comenta cu privire la ceea ce se spune despre aceștia și despre acțiunile sau punctele lor de vedere. Terților li se poate furniza întregul proiect pentru comentarii, însă auditorul trebuie să decidă importanța participării terților în ceea ce privește subiectul. În unele circumstanțe, auditorul poate alege să trimită terților întregul raport sau secțiunile importante ale acestuia, dar de multe ori va fi adecvat să trimită doar extrase.

» Distribuirea raportului

Cerințe conform ISSAI 3000:

SAI-ul trebuie să facă rapoartele sale de audit accesibile pe scară largă, ținând cont de reglementările privind informațiile confidențiale. (ISSAI 3000/133)

ÎNDRUMĂRI***Distribuirea rapoartelor către părțile responsabile, părțile interesate și public***

- 137) Se recomandă ca SAI-urile să decidă cu privire la metoda de distribuire a rapoartelor pe baza mandatului lor. Fiecare audit al performanței va fi publicat, în mod normal, într-un raport separat, fie în format tipărit, fie online, sau în ambele. Rapoartele trebuie distribuite parlamentului și părților responsabile. Este o practică obișnuită ca rapoartele să fie accesibile publicului și altor părți interesate direct și prin mass-media, cu excepția cazului în care este interzis prin lege sau reglementări. Este un avantaj dacă rapoartele sunt disponibile pentru dezbateri și critici publice.
- 138) În cazul în care este interzisă divulgarea publică a anumitor informații pertinente sau acestea sunt excluse dintr-un raport din cauza naturii confidențiale sau sensibile a lor, auditorul ar trebui să dezvăluie în raport că anumite informații au fost omise și să motiveze această omisiune. Anumite informații pot fi confidențiale sau divulgarea lor poate fi interzisă prin alte modalități, cum ar fi prin legislație sau reglementări. În astfel de situații, auditorul poate emite un raport separat, clasificat sau cu utilizare limitată care să conțină aceste informații și pe care să îl distribuie numai celor autorizați să îl primească prin legislație sau reglementări.
- 139) Circumstanțele suplimentare asociate cu siguranța publică, confidențialitatea sau probleme de securitate ar putea justifica, de asemenea, excluderea anumitor informații dintr-un raport public sau distribuit pe scară largă. De exemplu, informațiile detaliate legate de securitatea informatică pot fi excluse din rapoartele disponibile publicului din cauza daunelor potențiale

care ar putea fi cauzate de utilizarea abuzivă a acestor informații. În astfel de circumstanțe, auditorul poate face datele anonime sau poate emite un raport cu utilizare limitată care conține astfel de informații și poate distribui raportul numai acelor părți responsabile de măsurile indicate în recomandărilor auditorului.

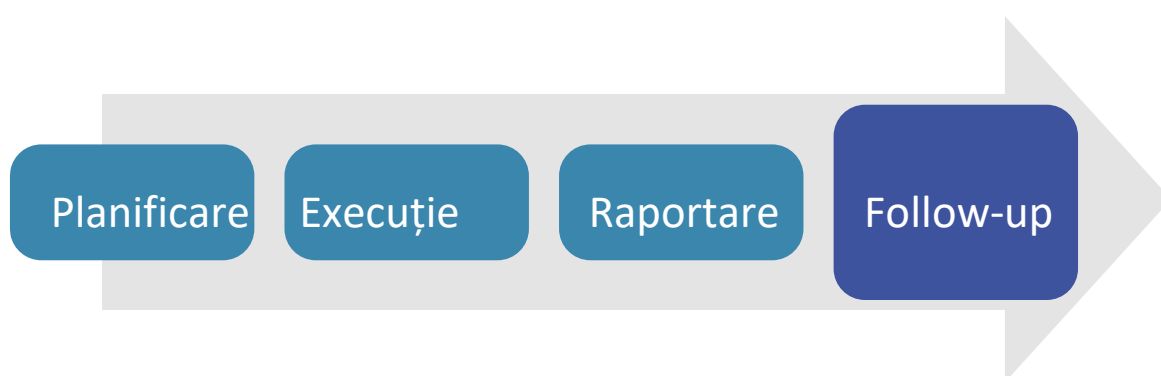
Rezultatele pot fi prezentate în moduri diferite

- 140) Este recomandabil ca auditorul să utilizeze un format al raportului de audit adecvat pentru utilizatorii vizați, în scris sau într-o altă formă de prezentare. De exemplu, auditorul poate prezenta rapoarte de audit utilizând suporturi electronice accesibile tuturor utilizatorilor vizați. De asemenea, este considerată o bună practică publicarea unui rezumat al raportului pe pagina de internet a SAI-ului.
- 141) În plus față de raportul publicat (pe suport de hârtie sau online), auditorul poate lua în considerare generarea de produse suplimentare pentru a disemina constatările din raportul principal pe scară mai largă:
- a) Se recomandă să se furnizeze mass-mediei informații adecvate și echilibrate, de exemplu sub formă de comunicate de presă. Acest lucru poate reduce riscul ca mass-media să nu înțeleagă sau să exagereze constatările.
 - b) Un rezumat executiv al raportului final, care să acopere cele mai relevante concluzii, ar putea fi pus la dispoziția publicului larg pe pagina de internet a SAI-ului.
 - c) Pot fi emise rapoarte individuale de feedback pentru respondenții la sondaj, pentru a arăta performanța lor comparativ cu criteriile de referință ale sectorului și pentru a răspândi bunele practici.
 - d) Analizele detaliate ale datelor pot fi publicate pe internet ca anexe tehnice.

- e) Alte rapoarte ale consultanților sau ale cadrelor universitare cu privire la același subiect pot fi încărcate integral pe web pentru a oferi o mai mare greutate rezumatului furnizat în raportul principal. Cu toate acestea, este oportun ca acest lucru să se întâmple numai în cazul în care se consideră că aceste rapoarte aduc un plus de valoare important și nu intră în conflict cu constatările și concluziile raportului de audit.
- 142) Nevoile utilizatorilor vor influența forma produselor, care pot include rezumate, comunicate de presă sau alte materiale de prezentare. Fiecare produs trebuie să fie scris într-un stil adaptat publicului său pentru a avea un impact maxim. Pregătirea unui plan de comunicare poate oferi o abordare structurată pentru a reflecta asupra modalităților de a ajunge în mod eficient la diversele segmente de public și pentru a oferi informații în timp util procesului de luare a deciziilor (a se vedea Planificarea din acest GUID).
- 143) Indiferent de mijloacele utilizate pentru diseminarea mesajului din raport, auditorul trebuie să se asigure că mesajele sunt consecvente. Auditorul trebuie, de asemenea, să analizeze dacă produsele au făcut obiectul unui control al calității suficient.
- 144) Pe lângă materialele scrise, auditorul poate utiliza o serie de mijloace pentru a spori influența auditurilor, ajutând organizațiile să își îmbunătățească performanța și răspândind bunele practici și lecțiile învățate în sectorul public. Pentru a face acest lucru, auditorul poate utiliza o varietate de metode, cum ar fi ateliere de lucru cu entitatea auditată pentru a ajuta la stimularea și integrarea schimbărilor benefice. Organizarea de conferințe este o altă modalitate eficientă de a ajunge la practicieni și de a promova discuțiile pe teme importante.

5

FOLLOW UP



- 145) Publicarea raportului nu reprezintă finalul procesului de audit. După publicare, există partea de follow-up cu privire la impactul auditului. Scopul rapoartelor de audit este de a influența modul în care serviciile sunt concepute și furnizate cetățenilor și de a oferi recomandări pentru a contribui la îmbunătățirea economicității, eficienței și eficacității acestor servicii. Această secțiune conține principiile activității de follow-up și oferă îndrumare cu privire la modul de realizare a activității de follow-up pentru rapoartele de audit al performanței.

Cerințe conform ISSAI 3000:

Auditorul va face follow-up, după caz, cu privire la constatările și recomandările anterioare, iar SAI-ul va raporta către parlament, dacă este posibil, cu privire la concluziile și impactul acțiunilor corective pertinente. (ISSAI 3000/136)

Auditorul va concentra activitatea de follow-up pe a afla dacă entitatea auditată a abordat în mod adecvat problemele și a remediat situația respectivă după o perioadă rezonabilă. (ISSAI 3000/139)

ÎNDRUMĂRI

De ce se face follow-up

- 146) Activitatea de follow-up cu privire la raportul de audit este un instrument important pentru a consolida impactul auditului și pentru a îmbunătăți activitatea viitoare de audit și, prin urmare, este o parte valoroasă a procesului de audit. Un proces de follow-up va facilita implementarea eficace a constatărilor și a recomandărilor auditului. De asemenea, va oferi feedback către SAI, parlament și guvern cu privire la eficacitatea auditului performanței și la îmbunătățirile făcute de entitatea auditată.
- 147) Activitatea de follow-up cu privire la constatările și recomandările auditului poate servi la patru scopuri principale:
- a) identifică măsura în care entitățile auditate au implementat modificări, ca răspuns la constatările și recomandările auditului
 - b) determină impactul care poate fi atribuit auditurilor
 - c) identifică domeniile pentru care ar fi util să se facă follow-up în activitatea viitoare

- d) evaluează performanța SAI-ului. Activitatea de follow-up oferă o bază pentru aprecierea și evaluarea performanței SAI-ului și poate contribui la o mai bună cunoaștere și la practici îmbunătățite în cadrul SAI-ului. În acest sens, activitatea de follow-up cu privire la rapoartele de audit este, de asemenea, un instrument de autoevaluare.

Obiectivul activității de follow-up

- 148) Activitatea de follow-up se face de obicei periodic, după cum consideră adecvat SAI-ul. Prioritatea activității de follow-up este, de obicei, evaluată ca parte a strategiei generale de audit a SAI-ului. Trebuie acordat suficient timp pentru ca entitatea auditată să implementeze măsurile adecvate.
- 149) Atunci când se desfășoară activitatea de follow-up cu privire la rapoartele de audit, scopul este de a determina dacă acțiunile întreprinse în urma constatărilor și recomandărilor au remediat problemele respective. Aceasta înseamnă că atât reacțiile pozitive, cât și cele negative referitoare la audit și la raportul de audit trebuie examinate de auditor. Prin urmare, este important să existe o abordare imparțială.
- 150) Impactul auditului poate fi identificat prin efectul acțiunilor corective întreprinse de părțile responsabile sau prin influența constatărilor și concluziilor auditului asupra guvernancei, a răspunderii, a înțelegerii problemei tratate sau a abordării acesteia.
- 151) Atunci când are loc follow-up-ul cu privire la un raport de audit, auditorul trebuie să se concentreze asupra constatărilor și recomandărilor care sunt încă relevante în momentul activității de follow-up. Acțiunile insuficiente sau nesatisfăcătoare întreprinse de entitatea auditată pot impune un nou audit al SAI-ului.

Cum se face activitatea de follow-up

- 152) Pot fi utilizate diferite metode pentru a realiza follow-up-ul cu privire la constatările și recomandările făcute.
- a) Organizați o întâlnire cu părțile responsabile, după ce a trecut un anumit timp, pentru a afla ce acțiuni au fost întreprinse pentru a

îmbunătăți performanța și pentru a verifica ce recomandări au fost puse în aplicare.

- b) Faceți o solicitare către părțile responsabile să informeze în scris SAI-ul cu privire la acțiunile pe care le-au întreprins pentru a soluționa problemele prezentate în raportul de audit.
 - c) Folosiți apeluri telefonice sau vizite limitate în teren pentru a strânge informații despre acțiunile întreprinse de entitatea auditată.
 - d) Rămâneți la curent cu privire la reacțiile părților responsabile, ale parlamentului și ale mass-mediei și analizați dacă problemele identificate au fost abordate în mod corespunzător sau nu.
 - e) Solicitați un audit financiar pentru a colecta informații despre acțiunile întreprinse ca parte a procedurilor lor de audit.
 - f) Efectuați o misiune de follow-up, rezultând un nou raport de audit al performanței.
- 153) Metodele de aplicat vor depinde de prioritățile stabilite de SAI în timpul procesului de planificare strategică și anuală pentru auditul performanței. Ele sunt, de asemenea, influențate de importanța problemelor identificate, de acțiunile preconizate a fi puse în aplicare și de interesul extern pentru informațiile cu privire la acțiunile întreprinse.

Cum se raportează rezultatele activității de follow-up

- 154) Indiferent de metoda utilizată, rezultatele obținute în urma activității de follow-up trebuie raportate în mod corespunzător pentru a oferi feedback legislativului. Este considerată o bună practică raportarea deficiențelor și a îmbunătățirilor identificate în urma activității de follow-up către părțile responsabile sau către parlament.

- 155) Activitatea de follow-up poate fi raportată individual sau printr-un raport consolidat. Dacă sunt raportate mai multe activități de follow-up împreună, acestea pot include o analiză a diferitelor audituri, evidențiind eventual tendințele și teme comune într-o serie de domenii de raportare. Oricare ar fi forma lor, rapoartele de follow-up trebuie să fie echilibrate, iar concluziile trebuie prezentate de o manieră obiectivă și imparțială.