

GUID 4900

Ghid privind
Reglementările Relevante
Aplicabile și Criteriile de
luat în considerare în
examinarea aspectelor de
regularitate și
corectitudine în Auditul
de Conformitate

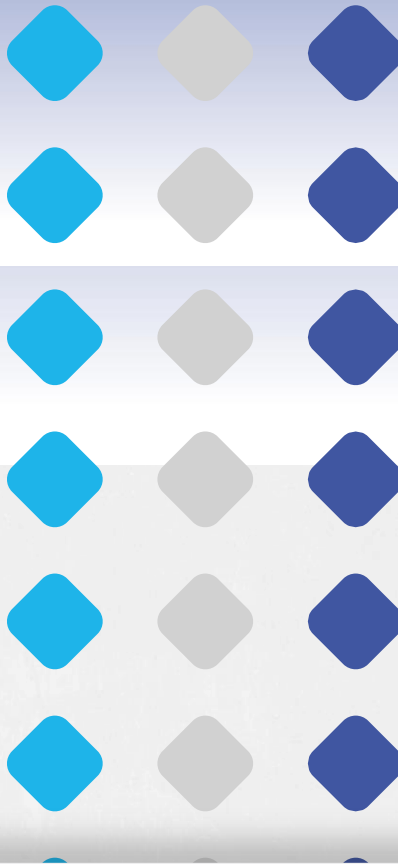


INTOSAI

Ghidurile INTOSAI sunt publicate de către Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit, INTOSAI, ca parte a Cadrului INTOSAI de Declarații Profesionale. Pentru mai multe informații, accesați www.issai.org



INTOSAI



INTOSAI, 2020

1) GUID 4900, aprobat în 2020



CUPRINS

1. INTRODUCERE	4
2. OBIECTIV	5
3. DEFINIȚII	6
4. ARIA DE CUPRINDERE A GHIDULUI	8
5. SURSE ALE CRITERIILOR ÎN AUDITUL DE CONFORMITATE	8
Reglementări relevante aplicabile drept sursă a criteriilor de regularitate	10
Reglementări relevante aplicabile drept sursă a criteriilor de corectitudine	13
6. PROCESUL DERIVĂRII CRITERIILOR DIN SURSE	19
7. DIFERENȚA ÎNTRE CRITERII DE REGULARITATE ȘI CELE DE CORECTITUDINE	22
8. DEZVĂLUIREA SURSELOR / CRITERIILOR ÎN RAPOARTE DE AUDIT	24

1

INTRODUCERE

- 1) Sunt necesare ghiduri specifice pentru identificarea criteriilor de regularitate și/sau de corectitudine în auditul de conformitate. Standardele ISSAI prevăd faptul că auditul de conformitate poate viza regularitatea (alinierea la criterii oficiale precum legi, regulamente și convenții relevante cu caracter obligatoriu pentru entitatea auditată) și/sau corectitudinea (respectarea principiilor generale care guvernează gestionarea financiară și gestionarea operațională corect efectuate, precum și conduita funcționarilor publici). Chiar dacă regularitatea este ținta principală a auditului de conformitate, și corectitudinea ar putea fi un argument pertinent, dat fiind contextul sectorului public, unde există anumite așteptări privind gestionarea financiară, administrativă și bugetară și conduita funcționarilor. Astfel, în funcție de mandatul SAI, aria de cuprindere a auditului poate include aspecte de corectitudine.

2

Obiectiv

- 2) Obiectivul prezentului ghid este de a oferi auditorilor sprijin în identificarea criteriilor adecvate de regularitate și corectitudine în cadrul unui audit de conformitate. Ghidul detaliază suplimentar diferența și relațiile existente între conceptele de regularitate și corectitudine.

3) *Auditul de conformitate* - unul dintre cele trei tipuri de audit din sectorul public, fiind o evaluare independentă cu ajutorul căreia se determină dacă un anumit subiect se află în conformitate cu reglementările relevante aplicabile identificabile

drept criterii. Auditurile de conformitate se realizează stabilind dacă activitățile, tranzacțiile și informațiile financiare respectă, sub toate aspectele semnificative, reglementările relevante aplicabile care guvernează entitatea auditată.¹ Auditurile de conformitate pot include criterii de **regularitate** și/sau **corectitudine**², în funcție de mandatul SAI și de jurisdicție. Criteriile identifică probe ce pot fi ulterior folosite drept fundament al unor decizii sau sancțiuni jurisdicționale luate de către autorități abilitate.

- 4) *Reglementări relevante aplicabile* - legi, reguli, regulamente, politici, tratate și convenții internaționale, coduri stabilite, termeni conveniți sau principii generale care guvernează gestionarea financiară, administrativă și bugetară corectă în sectorul public și conduita funcționarilor publici, Coduri de Etică și alte norme din care sunt derivate „criterii” de verificare a conformității în procesul de efectuare a unui audit de conformitate.
- 5) *Criterii* - etaloane utilizate pentru a evalua un subiect. Fiecare audit va include criterii adecvate circumstanțelor sale specifice. Criteriile pot fi specifice sau mai generale și derivate din diverse reglementări relevante aplicabile.
- 6) *Regularitatea* vizează alinierea la reglementări relevante aplicabile oficiale, precum legi relevante sau decizii parlamentare sau alte instrumente normative, dispoziții emise de autorități publice cu puteri prevăzute de lege, pe care entitatea auditată este obligată să le respecte³. Termeni obligatorii pentru

¹ ISSAI 4000/2.

² ISSAI 400/13, ISSAI 4000/24.

³ SAI 400/13, 32, 24.

entitatea auditată, de exemplu, acordurile și contractele pot fi, de asemenea, considerate elemente ale verificărilor de regularitate.

- 7) *Corectitudinea* vizează conformitatea cu principii și cadre generale care guvernează gestionarea financiară și administrativă corectă și conduita funcționarilor publici⁴. În contextul auditului în sectorul public, acest lucru ar include standarde general acceptate de conduită în gestionarea sectorului public și furnizarea serviciilor publice.⁵
- 8) *Subiectul auditat* face referire la informația, condiția sau activitatea măsurată sau evaluată în raport cu anumite criterii.⁶
- 9) *Gestionarea financiară, administrativă și bugetară corectă* reprezintă principii general acceptate care guvernează conduita funcționarilor publici în executarea tranzacțiilor (deciziilor și operațiunilor) financiare. De asemenea, gestionarea administrativă se referă la principiile care guvernează aplicarea regulilor care reglementează sistemele administrative de furnizare a serviciilor publice.
- 10) *Conduita funcționarilor publici* se referă la un nucleu de înțelepciune, conduită și disciplină de ordin etic care promovează respectarea normelor și a bunei conduite morale în societate.

⁴ ISSAI 400/13.

⁵ Oxford English Dictionary (OED).

⁶ ISSAI 100/26.

4

Aria de Cuprindere a GHIDULUI

- 11) Prezentul GHID prevede linii directoare suplimentare de audit cu referire la standardul auditului de conformitate, ISSAI 4000, fără a conține și alte cerințe privind efectuarea auditului.
- 12) Acest GHID este destinat auditorilor care necesită indicații privind sursele de criterii în auditul de conformitate și modul de identificare a criteriilor derivate din aceste surse. Mandatul SAI și termenii și circumstanțele misiunii individuale vor fi factorii care vor decide relevanța concentrării pe criterii de corectitudine în efectuarea unui audit de conformitate. Auditorii care utilizează acest GHID în contextul unui audit de conformitate ce nu include criterii de corectitudine nu vor ține cont sub nicio formă de alte indicații în materie de corectitudine.

5

Surse ale Criteriilor în auditul de conformitate

- 13) Reglementările relevante aplicabile sunt sursele criteriilor și constituie un element fundamental al auditului de conformitate. Structura și conținutul acestora asigură criteriile de audit și stabilesc cadrul de reglementare pentru efectuarea auditului. Se pot folosi reglementări relevante aplicabile pentru a elabora criterii de regularitate și corectitudine. Date fiind cadrele juridice diferite, SAI-urile pot interpreta diferit conceptele de regularitate și corectitudine.

- 14) Sunt necesare criteriile adecvate pentru a asigura măsurarea suficient de consecventă a unui subiect apelând la raționament profesional. În lipsa cadrului de referință asigurat de criteriile adecvate, eventuale constatări de audit sau concluzii de audit pot face obiectul unor interpretări personale și înțelegerii eronate.
- 15) Standardele ISSAI impun existența pentru fiecare audit a unor criterii adaptate circumstanțelor acestuia. Având identificate criteriile disponibile, auditorul va determina dacă acele criterii sunt și adecvate. Pentru a determina gradul de adecvare al criteriilor, auditorul va trebui să le analizeze relevanța și inteligibilitatea pentru utilizatorii vizați, precum și exhaustivitatea, credibilitatea și obiectivitatea acestora. Criteriile adecvate vor prezenta aceleași caracteristici, indiferent dacă ele sunt criterii de regularitate sau corectitudine: relevanță, exhaustivitate, credibilitate, neutralitate, inteligibilitate, utilitate, comparabilitate, acceptabilitate și disponibilitate.⁷¹

⁷¹ISSAI 4000/118.

Reglementări relevante aplicabile drept sursă a criteriilor de regularitate

- 16) Regularitatea se referă la conformitatea cu reglementări relevante aplicabile derivate din legi, reguli, regulamente și acorduri.
- 17) Reglementările relevante aplicabile drept sursă ale criteriilor de regularitate pot include:
- Rezoluții parlamentare plenare, inclusiv politici;
 - Drept internațional la care țara a aderat sau pe care aceasta l-a încorporat, precum drept maritime, drept internațional penal și privind refugiații sau drept care afectează organizații naționale, precum Legea din SUA privind Conformitatea Fiscală Aplicabilă Conturilor din Străinătate (FATCA);
 - Tratatate internaționale și supranaționale, precum drepturi de partajare a cursurilor de fluvii;
 - Legi și regulamente, reguli, alte acte legislative;
 - Legi și rezoluții bugetare, legile bugetare anuale;
 - Regulamente cu efecte financiare asupra administrării publice;
 - Regulamente care guvernează sistemele administrative și funcționale ale unui Stat sau ale unei țări;
 - Jurisprudență elaborată de jurisdicții;
 - Contracte/acorduri (de ex. cu furnizori); și
 - Reguli, proceduri și procese interne emise de entitatea auditată (aplicabile în funcție de (non-)apartenența lor la regulile oficiale ale jurisdicției).
- 18) Sursele criteriilor de regularitate pot fi descrise în linii mari după cum urmează⁸:

⁸ <https://www.slideshare.net/Rohitshrivastava59/kelson-pure-theory>. Teoria dreptului pur emisă de Kelson se bazează pe structura piramidală a ierarhiei de norme care își derivă validitatea din norma de bază pe care acesta a denumit-o „Grundnorm”. Potrivit acestei teorii, Kelson consideră știința juridică o piramidă a normelor având Grundnorm (norma fundamentală) în vârf. Normele subordonate sunt controlate de normele superioare ale acestora.

- Legislație Primară – Aceste reglementări relevante aplicabile pot include constituția țării, acte oficiale, legi, reguli și regulamente care guvernează un subiect, toate putând fi clasificate drept cadru legislativ primar.
 - Legislație Secundară – Reglementările relevante aplicabile ar putea fi și prevederi din coduri, ordine emise de autorități de reglementare ale guvernului sau organisme de reglementare, precum și decizii jurisdicționale și jurisprudența aferentă. Acestea pot fi clasificate în mod colectiv drept Legislația Secundară care guvernează o activitate sau informații care constituie subiectul auditului.
 - Prevederi Contractuale – Reglementări relevante aplicabile pot fi și tratate, acorduri, contracte etc. legate de subiectul vizat de audit, care sunt de natură contractuală și executorii din perspectivă juridică într-o țară. De exemplu, auditarea managementului acordurilor de externalizare se va concentra pe prevederile acelor contracte/acorduri.
- 19) Există o relație ierarhică între diversele tipuri de legislație de autorizare. Constituția țării este, de regulă, reglementarea relevantă aplicabilă oficială de cel mai înalt nivel, urmată de legi, reguli, regulamente și alte acte legislative. O reglementare relevantă aplicabilă aflată mai jos în această ierarhie sau inclusă în legislația secundară nu poate fi *ultra vires*⁹ în raport cu reglementarea relevantă aplicabilă aflată mai sus în ierarhie. De exemplu, dacă legile care guvernează sistemul de protecție socială dintr-o jurisdicție prevede cerințele de eligibilitate pentru ajutor social, regulile sau ordinele ulterioare emise în baza acestor legi nu vor putea modifica acele cerințe de eligibilitate. Într-un audit de conformitate, auditorul se va asigura de conformitatea criteriilor derivate din legislația secundară cu cerințele de mai sus.
- 20) În funcție de sistemul juridic național, această ierarhie poate include și anumite reguli juridice generale sau principii de drept, care nu au fost codificate într-un act constituțional sau juridic scris, însemnând faptul că sursele de drept pot fi atât nescrise, cât și scrise. De exemplu, o agenție guvernamentală care decide pe marginea ajutoarelor sociale poate face obiectul regulii generale conform căreia toate persoanele eligibile vor fi

⁹ Definiția din Oxford English Dictionary (OED): mai presus de puterile autorității juridice.

tratate în mod egal, chiar dacă această regulă nu este prevăzută explicit în niciun act juridic care guvernează sistemul (principiul juridic al egalității).

- 21) Cele mai multe reglementări relevante aplicabile provin din premisele și deciziile de bază ale Legislativului național, însă pot fi emise la un nivel inferior din structura organizatorică a sectorului public, de exemplu, ca instrumente normative etc.¹⁰ În același timp, regulile și regulamentele emise la un nivel inferior trebuie să permită corelarea clară cu reguli și regulamente emise de Legislativul național. În plus, prevederile contractuale trebuie să corespundă unor prevederi din reguli și regulamente aplicabile.
- 22) De asemenea, coduri stabilite și termeni conveniți se pot considera reglementări relevante aplicabile – surse de criterii de regularitate. Sunt aici incluse tratate internaționale, precum:
- Tratat care înființează organizații internaționale sau supranaționale prin adoptarea lor de către o țară;
 - Tratat cu conținut fiscal sau bugetar obligatoriu prin adoptarea lor de către o țară;
 - Decizii juridice emise de către instituții competente ale unor organizații internaționale sau supranaționale, cu efecte directe și obligatorii asupra ordinii juridice a fiecărui stat membru, de exemplu acorduri/tratate internaționale pe teme legate de schimbări climatice și dezvoltare durabilă, prin adoptarea lor de către o țară; și
 - Alte acorduri și contracte referitoare la subiectul auditului, de natură contractuală și executorii din perspectivă juridică într-o țară.
- 23) Majoritatea statelor au implementat politici pentru anumite sectoare ale economiei naționale. Astfel de politici pot fi aprobate/autorizate de către parlament/guvern. Politicile sunt metareguli (reguli care guvernează alte reguli) în acest context. Politicile vor face referire la toate instrumentele juridice care reglementează sectorul în cauză, iar cadrul juridic va fi în conformitate cu acele politici. Astfel, politicile pot fi în mod direct relevante

¹⁰ ISSAI 4000/113.

drept criterii când SAI-urile evaluează sau constată conformitatea în procesul de implementare a conținuturilor și intențiilor acelor politici.

- 24) Când sunt derivate criterii de regularitate din reglementări relevante aplicabile și sunt apoi descrise, se recomandă auditorului să utilizeze acele articole, paragrafe, secțiuni, capitole etc. de reglementări relevante aplicabile care sunt relevante pentru subiectul specific vizat de audit.

Reglementări relevante aplicabile drept sursă a criteriilor de corectitudine

- 25) În timp ce regularitatea vizează conformitatea cu reglementări relevante aplicabile derivate din reguli și regulamente etc., corectitudinea se referă mai mult la așteptările utilizatorilor vizați, standarde de conduită și governanța corporativă și/sau publică. În funcție de jurisdicție, corectitudinea poate include valori și principii general acceptate precum echitatea și integritatea, evitarea obținerii profitului personal din activități publice, imparțialitate în desemnarea personalului, evitarea nepotismului prin neacordarea de oportunități familiei și prietenilor, competiția deschisă în atribuirea contractelor, imparțialitate față de ofertanți potențiali poziționați similar și limite stabilite pentru a evita risipa și extravaganta (de exemplu, cu referire la clasa de călătorie). În multe jurisdicții, unele dintre aceste exemple au fost codificate în reguli oficiale sau legi (i.e. competiția deschisă și evitarea nepotismului), fiind astfel considerate criterii de corectitudine.
- 26) Reglementările relevante aplicabile pentru criterii de corectitudine sunt de felul lor generale, criteriile putând fi astfel mai dificil de identificat în comparație cu criteriile derivate din reglementări relevante aplicabile ce guvernează criteriile de regularitate.
- 27) Criteriile adecvate, fie de regularitate, fie de corectitudine, prezintă aceleași caracteristici: relevanță, exhaustivitate, credibilitate, neutralitate, inteligibilitate, utilitate, comparabilitate, acceptabilitate și disponibilitate¹¹. În cazul regularității, poate fi adesea relativ ușor de constatat prezența acestor caracteristici în descrierea criteriilor, criterii care sunt derivate din acte juridice sau alte surse de

¹¹ISSAI 4000/118.

drept. Poate fi necesară o analiză mai atentă când auditorul ia în calcul criteriile de corectitudine. Devine astfel important pentru auditor să determine în ce măsură criteriile folosite în formularea unei concluzii manifestă în mod suficient aceste caracteristici. O concluzie de audit formulată pe baza criteriilor de corectitudine poate fi mai puțin obiectivă decât una bazată pe criterii de regularitate. De aceea, necesitatea folosirii raționamentului profesional de către auditor va fi, după toate probabilitățile, mai mare în cazul criteriilor de corectitudine decât în cel al criteriilor de regularitate.

28) În funcție de contextul național, reglementările relevante aplicabile (sursele) pentru criterii de corectitudine pot fi derivate din:

- Principii generale de dirijare a funcționarilor publici în gestionarea cheltuielilor cu bunuri și servicii publice;
- Principii și practici de protejare a fondurilor publice împotriva pierderii sau risipei;
- Coduri de conduită/governanță care prevăd principii generale ale conduitei funcționarilor publici;
- Principii deontologice (inclusiv cerințe privind divulgarea conflictelor de interese); și
- Bune practici naționale sau internaționale.

29) De asemenea, criteriile de corectitudine pot face referire la o conduită normativă, acceptată prin convenție, privind gestionarea financiară, administrativă și bugetară a sectorului public, dar și conduita funcționarilor publici. Normele scrise ale acestei conduite acceptate pot varia de la o jurisdicție la alta în funcție de norme sociale, practici economice etc. Nu există criterii de corectitudine universal acceptate; de aceea, auditorul trebuie să ia atent în considerare normele scrise predominante în jurisdicția în care se efectuează auditul. Aceste norme pot fi exprimate în documente axate pe așteptările generale privind conduita entităților publice și a funcționarilor publici în gestionarea financiară, administrativă și bugetară a sectorului public și în furnizarea serviciilor publice. Astfel, SAI va comunica transparent criteriile de corectitudine, pe care le-a identificat drept relevante și utilizat drept normă în audit, întocmind corespunzător și în timp util documentația asociată deciziilor profesionale ale auditorului.

- 30) Exemplele în care auditorul auditează eligibilitatea cheltuielilor și a termenilor contractuali ce definesc eligibilitatea nu sunt foarte specifice: un contract de partajare a producției obligă antreprenorul să raporteze guvernului toate costurile (costuri cu active de capital și costuri de exploatare). Acele cheltuieli ar urma să fie rambursate prin mecanismul de recuperare a costurilor. Auditorii au constatat că unele cheltuieli nu aveau legătură directă cu activități de extracție, prelucrare, transport, comercializare și vânzare a țițeiului. Antreprenorul a solicitat rambursarea unor costuri de divertisment, precum cele de apartenență la un club sportiv, costuri asociate unor sărbători religioase și naționale, sau donații pentru evenimente comunitare. S-a creat o asemenea situație deoarece guvernul nu a specificat categoriile de costuri eligibile și/sau limitele de costuri în contract, în special pentru costuri fără legătură cu operațiuni petroliere. Deși categoriile de costuri eligibile nu au fost prevăzute corespunzător, guvernul și antreprenorul au fost nevoiți să aplice principiile corectitudinii.
- 31) Un alt exemplu de criterii de corectitudine derivate dintr-un cod de conduită pentru funcționari publici este faptul că funcționarii publici se pot recuza din tranzacții care includ conflicte de interese sau rude apropiate. Sintagma „conflict de interese” poate fi codificată în unele jurisdicții în ce privește natura relației sau gradul de rudenie între funcționarul public și partea contractantă. În unele jurisdicții ar putea lipsi cu totul criteriile de caracterizare a tipului de relație ce constituie un conflict de interese. În situații în care nu există astfel de criterii specifice, auditorul va recurge la raționament profesional pentru a formula o concluzie conform căreia o anumită relație constituie sau nu un conflict de interese și, astfel, o încălcare a criteriilor de corectitudine. De exemplu, în cele mai multe jurisdicții, criteriile privind conflictul de interese se va aplica, cel mai probabil, tranzacțiilor publice cu soțul/soția funcționarului public, exceptând cazurile în care tranzacțiile sunt permise explicit conform regulilor sau sunt desfășurate „în condiții de concurență deplină”¹². Auditorul poate adopta acest principiu general pentru a concluziona dacă a existat un eventual conflict de interese.

¹² Acest principiu de evaluare se aplică în mod obișnuit tranzacțiilor comerciale și financiare între companii afiliate. Principiul prevede că tranzacțiile vor fi evaluate ca și cum ar fi fost efectuate între părți neafiliate, fiecare acționând în interes propriu. OCDE, 2006, Raport Anual privind Ghidurile OCDE pentru Întreprinderi Multinaționale: Derularea Afacerilor în Zone cu Guvernanță Defectuoasă, OCDE, Paris.

- 32) Corectitudinea vizează obligațiile fiduciare ale celor însărcinați cu gestiunea publică. Sunt aici incluse obligația de a acționa cu bună credință, cu atenție, onestitate și loialitate maximă. Corectitudinea constituie obligație legală a unei părți de a acționa în interesul altei părți. Obligațiile fiduciare ale funcționarilor publici sunt, de regulă, descrise în legislație, instrucțiuni parlamentare sau coduri de conduită. De aceea, corectitudinea se regăsește, de obicei, în așteptările utilizatorilor vizați derivate din coduri de conduită și de guvernare corporativă.
- 33) În funcție de jurisdicție, pot fi aici incluse valori și norme acceptate prin convenție, precum echitate și integritate, și exercițiul prudenței. Criteriile din sfera corectitudinii pot viza și așteptări legate de conduită, de exemplu ce poate fi considerat acceptabil în legătură cu clasa de călătorie sau nivelul de ospitalitate și divertisment pe cheltuiala statului, în cazuri în care astfel de limite nu sunt prevăzute explicit prin reglementări.
- 34) În unele cazuri, principiile și cadrele generale care guvernează gestionarea financiară și administrativă corectă ar putea să nu fie integral codificate sau ar putea fi implicite sau bazate pe principii predominante de drept. În asemenea situații, SAI-urile ar putea căuta o eventuală deficiență și, dacă există, vor identifica partea responsabilă pentru deficiența respectivă.
- 35) În timp ce criteriile de regularitate au caracter obligatoriu pentru entitățile auditate, sursele criteriilor de corectitudine sunt norme morale și etice acceptate prin convenție, în strânsă corelație cu valorile și convențiile sociale din societate susținute pe scară largă de către cetățeni.
- 36) Corectitudinea este un concept vast ce poate primi interpretări variate și este influențat de mai mulți factori, inclusiv diferențe culturale. Cu privire la corectitudine, intențiile Legislativului au un sens mai larg – așteptările sale privind modul în care activitățile publice ar trebui sau nu să fie desfășurate; așteptările sale privind conduita pe care funcționarii publici ar trebui sau nu să o adopte în gestionarea fondurilor publice.
- 37) Cele mai bune practici sau conduita corectă pot/poate suferi modificări în timp prin aportul de cunoștințe noi, însă obligația funcționarilor publici de a aplica cele mai bune practici nu se modifică. Un exemplu ar putea fi sfera problemelor de mediu, unde cele mai bune practici se modifică în timp sub

efectul cunoștințelor tot mai bogate despre mediu și al noilor soluții tehnologice.

38) Reglementările relevante aplicabile și criteriile pe tema corectitudinii sunt, de asemenea, mai puternic influențate de context decât cele pe tema regularității. Se va ține cont de acest aspect când se evaluează probele de audit și se raportează aspecte de corectitudine în cadrul auditului de conformitate.

39) Când sunt determinate criteriile de corectitudine, SAI-urile pot opta pentru aplicarea anumitor norme de corectitudine în materie de cheltuieli publice și verifica dacă palierul de conducere a folosit o judecată sănătoasă, de exemplu:

- Cheltuielile nu ar trebui să fie *prima facie*¹³ mai mari decât cele impuse de situație;
- Fiecare funcționar public va manifesta, cu privire la cheltuielile realizate cu bani publici, același grad de vigilență pe care o persoană rezonabil de prudentă l-ar manifesta, în același context, cu privire la cheltuieli realizate cu fonduri proprii;
- Nicio autoritate nu va exercita puterea de autorizare a unor cheltuieli care vor aduce acesteia, în mod direct sau indirect, beneficii;
- Conformitatea cu principiile „deplinei concurență”¹⁴ în tranzacții realizate cu părți afiliate;
- Prevalența beneficiului pentru cei mulți în defavoarea celui individual;
- Echitate, integritate, evitarea profitului personal de pe urma activităților publice, un exemplu fiind imparțialitatea în desemnarea meritocratică a personalului;
- Protejarea resurselor aparținând populației țării (resurse naturale).

¹³ Înseamnă „la prima vedere” (pe baza aspectelor ce par veridice la prima vedere sau audiere). Cf. Cambridge Dictionary.

¹⁴ <https://payrollheaven.com/define/arms-length-principle>. Principiul deplinei concurențe (ALP) este condiția conform căreia, sau faptul că, părțile la o tranzacție sunt independente și pe picior de egalitate. Se utilizează în mod specific în dreptul contractual, când se dorește ajungerea la un acord echitabil care va face față unei examinări juridice, chiar dacă părțile ar putea avea interese comune (de ex., angajator-angajat) sau sunt prea apropiate pentru a fi considerate complet independente...

- Uneori, regulile disting în mod explicit între procurarea/utilizarea proviziilor în împrejurări normale și situații de urgență, de ex. proceduri privind utilizarea/controlul munițiilor de către forțele armate pe timp de pace și în timpul acțiunilor militare.

Dacă nu există proceduri prevăzute în materie de cheltuieli publice realizate în anumite împrejurări speciale, de ex. în situații de urgență precum o criză alimentară, criteriile de corectitudine de aplicat ar putea viza aplicarea de către funcționarul public a aceluiași grad de prudență pe care l-ar afișa o persoană rezonabil de prudentă în efectuarea respectivei cheltuieli. O persoană rezonabil de prudentă, după toate probabilitățile, se va abate de la procedurile prevăzute, precum încurajarea licitațiilor în scopuri de achiziții etc., pentru a salva vieți sau bunuri într-o situație de urgență. Prin urmare, auditorul va recurge la raționament profesional, pe baza conduitei așteptate din partea unei persoane rezonabil de prudente, pentru a formula concluzia de audit conform căreia abaterile de la procedurile de achiziție a materialelor pentru ajutorare, care ar trebui să fie aplicate conform așteptărilor, au fost sau nu impuse de situații de urgență.

6

Procesul derivării Criteriilor din surse

- 40) Standardele ISSAI impun auditorului să identifice criterii relevante de audit înainte de efectuarea auditului pentru a obține o bază pe care va formula o concluzie/opinie cu privire la subiectul auditat.¹⁵ Criteriile vor fi puse la dispoziția utilizatorilor vizați și altor părți, după caz. De asemenea, acestea vor fi comunicate părții responsabile.¹⁶
- 41) Fiecare audit va beneficia de criterii adaptate la aria de cuprindere și circumstanțele auditului. În etapa de planificare a auditului, pe baza ariei sale de cuprindere și a evaluării riscului, auditorul derivă criteriile din reglementări relevante aplicabile oficiale sau norme acceptate prin convenție și le aplică în evaluarea conformității subiectului.
- 42) Pentru a ajunge la criterii adecvate de audit, auditorul va deriva criteriile din reglementări relevante aplicabile și le va descrie drept relevante pentru subiect. Descrierea va fi o interpretare a paragrafelor și secțiunilor de reglementări relevante aplicabile, realizată pentru subiectul specific supus auditului. În interpretarea criteriilor de regularitate și corectitudine pot fi luate în considerare intențiile și premisele prevăzute în elaborarea legii.
- 43) Determinarea criteriilor auditului de conformitate este un proces important, care necesită o doză considerabilă de raționament profesional din partea auditorului și cunoașterea atât a reglementărilor relevante aplicabile, cât și a surselor de interpretare a acestora, ceea ce necesită un bagaj de experiență în efectuarea auditurilor. Pentru a evalua conformitatea cu reglementările relevante aplicabile în sectorul public, este necesar să existe suficiente cunoștințe despre structura și conținutul respectivelor reglementări relevante aplicabile.

¹⁵ ISSAI 4000/110.

¹⁶ ISSAI 4000/97.

- 44) Comunicarea criteriilor către entitatea auditată este esențială, permițând acesteia să ofere feedback pe marginea criteriilor. Se recomandă SAI-urilor să faciliteze această comunicare cât mai devreme posibil în procesul de audit pentru a se asigura relevanța auditului imediat după efectuare. Criteriile sunt derivate în mod specific din reglementările relevante aplicabile care guvernează entitatea auditată sau din norme acceptate prin convenție, iar criteriile nu vor putea fi aplicate în mod automat de la un subiect la altul. În situații în care entitatea auditată nu acceptă criteriile, auditorul va determina dacă dezacordul are la bază inadecvarea criteriilor sau intenția entității auditate de nu fi evaluată folosind acele criterii. Feedbackul entității auditate va fi gestionat de către auditor, păstrând în paralel independența instituției supreme de audit.
- 45) Criteriile adecvate de audit, fie de regularitate sau de corectitudine, ar trebui să prezinte caracteristicile enumerate în ISSAI 4000.¹⁷ Aspectul este deosebit de important când se stabilesc criteriile de corectitudine, în comunicarea cu entitatea auditată și în explicațiile transmise acesteia. Se pot lua în calcul următoarele aspecte când se stabilesc criterii adecvate de audit.
- Criteriile trebuie să fie „operaționalizate”¹⁸ corespunzător în funcție de împrejurările auditului pentru a putea ajunge la o concluzie relevantă / concluzii relevante de audit.
 - În numeroase audituri de conformitate, reglementările relevante aplicabile se vor fi clar identificabile. Pentru auditurile de reglementare, de exemplu, în unele cazuri, o lege sau reglementare (sau un articol, paragraf, capitol sau o secțiune din acestea etc.) ar putea fi suficient de clară pentru a fi utilizată direct drept criteriu. Dacă apar situații de incertitudine privind interpretarea corectă a reglementării relevante aplicabile, se recomandă auditorilor din sectorul public să țină cont de intențiile și premisele folosite în elaborarea reglementării relevante aplicabile (de ex. o lege) sau să se consulte cu organismul responsabil pentru legislația în cauză. Dacă cea din urmă nu este o opțiune în sistemul juridic, auditorii din sectorul public pot aplica regulile derivate din propriul

¹⁷ ISSAI 4000/118.

¹⁸ Operaționalizarea unei variabile presupune, de regulă, clarificarea modului în care se va realiza măsurarea variabilei. Acest lucru se poate realiza cu ajutorul unui indicator, cât mai exact posibil, al metodei prin care va fi măsurată variabila relevantă. Definiție tradusă din Marea Enciclopedie Norvegiană.

sistem juridic privind interpretarea legilor, când acest lucru este necesar și permis de lege. Auditorii ar putea ține cont și de hotărâri relevante luate de autorități judiciare.¹⁹

- În unele cazuri, prevederile reglementărilor relevante aplicabile ar putea fi neclare, de exemplu, situația în care un act legislativ prevede faptul că organismul administrativ relevant ar trebui să emită prevederi mai specifice, însă acele prevederi încă nu au fost elaborate. În situații de acest gen, auditorii din sectorul public vor preciza clar în raportul de audit ceea ce ei consideră că impune legislația relevantă sau că aria de cuprindere a auditului a fost limitată plus motivele acelei limitări. De exemplu, în acest caz, raportul poate preciza faptul că o lege insuficient de clară a limitat criteriile de audit aplicate și se impune luarea unor măsuri de remediere.
- În unele cazuri, ar putea exista o inconsecvență a reglementărilor relevante aplicabile subordonate în raport cu cerințele. În astfel de situații, lipsa consecvenței poate fi ea însăși o constatare. Totuși, prevederile legislației primare vor avea câștig de cauză în raport cu cele din legislația subordonată. De exemplu, dacă legea care guvernează achizițiile publice prevede un proces obligatoriu de licitație, în timp ce regulile din acel domeniu prevăd o excepție, auditul va adopta prevederile legii drept reglementări relevante aplicabile corespunzătoare. Prin urmare, pentru a evalua conformitatea cu reglementările relevante aplicabile în sectorul public, este necesară deținerea unui bagaj suficient de cunoștințe despre structura și conținutul reglementărilor relevante aplicabile propriu-zise.²⁰
- Și abordarea auditului poate fi defalcată pe componente, sau aria sa de cuprindere poate fi redusă, pentru a permite aplicarea unor criterii clar identificabile.

¹⁹ ISSAI 4000/117.

²⁰ ISSAI 400/30.

7

Diferența între Criterii de Regularitate și cele de Corectitudine

- 46) De exemplu: cetățenii se așteaptă ca funcționarii publici să aplice, în mod universal, un raționament financiar, administrativ și bugetar corect în activitățile lor de achiziții publice. Dacă, într-o anumită jurisdicție, există reguli, regulamente și proceduri etc. specifice de urmat în procesul achizițiilor, de exemplu impunerea unui proces de licitație corespunzător, evaluarea ofertelor și atribuirea unui contract pe baza parametrilor prevăzuți, natura acestor criterii specifice le redă drept criterii de regularitate. Totuși, dacă aceste așteptări privind respectarea principiilor de gestionarea financiară, administrativă și bugetară corectă în achizițiile publice nu sunt codificate în nicio jurisdicție, sau dacă respectivele codificări sunt defectuoase, criteriile de audit care se vor adopta vor fi principii general acceptate care guvernează conduita funcționarilor publici în execuția tranzacțiilor financiare din respectiva jurisdicție. Aceste principii generale ar putea fi așteptări rezonabile privind proceduri transparente de achiziții, așteptări privind asumarea răspunderii de către funcționari publici în tranzacții publice și așteptări privind calitatea rezonabilă a bunurilor achiziționate, a lucrărilor executate sau a serviciilor livrate. Astfel de criterii pot fi denumite criterii de corectitudine.
- 47) Un alt exemplu de criterii inerent din categoria criteriilor de corectitudine, însă care pot fi considerate criterii de regularitate, este descris mai jos. În unele jurisdicții, principiile generale de gestionare financiară, administrativă și bugetară prevăd faptul că o subvenție alocată unui angajat guvernamental nu trebuie să devină pentru acesta o sursă de profit. Este vorba în acest caz de un criteriu de corectitudine. Totuși, în aceeași jurisdicție, pot exista anumite reguli și regulamente care stipulează tipuri admisibile de subvenții, valoarea permisă a acelor subvenții și condițiile în care astfel de subvenții

sunt admisibile. Dacă există astfel de reguli etc. exist, criteriile aflate inerent în categoria celor de corectitudine devin criterii de regularitate datorită transformării ulterioare a principiilor generale în reguli. Pe de altă parte, dacă nu există reguli specifice privind admisibilitatea oricărui tip de subvenție, auditorul va fi nevoit să recurgă la raționament profesional pentru a concluziona dacă subvenția acordată a adus sau nu un profit acelei persoane. De exemplu, cu referire la cheltuielile de călătorie în cazul cărora nu există indicații specifice privind libertățile permise, auditorul poate verifica dacă a existat profit comparând plata efectivă cu cea admisibilă potrivit tarifelor standard de călătorie cu mijloacele de transport efective utilizate, precum și cu tarifele standard de cazare ale hotelului în care a stat funcționarul.

- 48) Poate exista și o diferență subtilă între regularitate și corectitudine, incorectitudinea fiind astfel mai greu de identificat.

De exemplu, un acord contractual se poate dovedi o sursă de risipă și de încălcări ale legii aplicabile. Pentru a stabili prezența unei incorectitudini, auditorul va căuta indicii/probe ale faptului că autoritatea publică a acționat intenționat în mod părtinitor, alegând opțiuni incorecte. De aceea, criteriile auditului de corectitudine vor fi transparența sau proceduri aplicate de autoritatea publică în atribuirea contractului.

- 49) Fiecare SAI trebuie să ia în considerare sistemul de legi, regulamente și acorduri. Aceasta va evalua modul în care legile, regulamentele și acordurile sunt dezvoltate și convenite, fiind surse pentru criterii de regularitate, precum și gradul de respectare a principiilor generale care guvernează buna gestionare financiară, administrativă și bugetară și conduita funcționarilor publici în contextul jurisdicției respective.

50) Pot exista SAI-uri fără permisiunea de a adopta criterii de corectitudine, din cauza legislației sau a mandatului propriu, la fel cum pot exista altele pentru care corectitudinea devine importantă deoarece mandatul SAI în materie de audituri și convențiile pe tema auditurilor impun examinarea conformității cu reglementările relevante aplicabile care guvernează corectitudinea. Cu toate acestea, nu se va reduce necesitatea unor criterii adecvate. De fapt, necesitatea lor se intensifică. Contextul și convențiile sociale din țări pot diferi substanțial, devenind astfel importantă folosirea acestui document ca instrument orientativ în utilizarea criteriilor de regularitate și/sau corectitudine.

8

Dezvăluirea surselor / criteriilor în rapoarte de audit

51) Criteriile trebuie să fie disponibile utilizatorilor vizați pentru a le permite acestora să înțeleagă modul în care subiectul subiacent a fost măsurat sau evaluat. Prin urmare, raportul de audit va conține o secțiune pe marginea criteriilor de audit care va indica tipurile de criterii folosite de auditor și, în paragrafele cu analiza sau evaluarea constatărilor de audit, va indica în mod explicit reglementarea relevantă aplicabilă pe care entitatea auditată a avut obligația de a o respecta/ar fi trebuit să o respecte. Cerința prevede faptul că acele criterii fac parte din elementul indicat la punctul e), referitor la raportarea directă, din structura raportului.²¹

52) Raportul auditului de conformitate stabilește criteriile aplicabile prin prisma cărora a fost măsurat sau evaluat subiectul, astfel încât utilizatorii vizați să poată înțelege fundamentul unei concluzii. În circumstanțele date, ar putea fi relevant să se dezvăluie:

- Sursa criteriilor aplicabile, precum și dacă respectivele criterii aplicabile sunt integrate în legi sau regulamente sau emise de către organisme autorizate sau recunoscute de experți, care aplică garanții procedurale transparente, altfel spus, dacă acestea sunt criterii derivate în contextul subiectului de bază (iar în caz contrar, o descriere a motivelor pentru sunt considerate adecvate);
- Metodele de măsurare sau evaluare utilizate în cazul în care criteriile aplicabile permit selecția dintr-o serie de metode;
- Eventuale interpretări semnificative formulate în implementarea criteriilor aplicabile, în împrejurările date ale misiunii;

²¹ ISSAI 4000/210.

- Dacă au existat eventuale modificări în metodele de măsurare sau evaluare utilizate;
 - Unde este cazul, o descriere a oricăror limitări inerente semnificative asociate măsurării sau evaluării subiectului de bază în raport cu criteriile aplicabile;
 - Jurisprudența, legea ilegală.²²
- 53) Când criteriile aplicabile sunt derivate cu un anumit scop, raportul de audit poate include o declarație care avertizează cititorii în privința acestui aspect și, prin urmare, asupra faptului că informațiile despre subiect ar putea fi inutilizabile în alte scopuri.
- 54) În cazul în care mandatul de audit impune un audit cu criterii de corectitudine, principiile subliniate în prezentul ghid se pot aplica după caz în circumstanțele date. Forma și conținutul rapoartelor pe marginea corectitudinii pot varia în funcție de mandatul SAI și circumstanțele individuale.
- 55) Auditorii din sectorul public se asigură că respectivele criterii reflectă în mod corespunzător și în întregime tema supusă auditului. Cu rare ocazii, când auditul poate avea o arie limitată de cuprindere și poate viza doar anumite părți de lege sau regulament, această arie limitată de cuprindere trebuie să fie clar precizată în raportul auditorului.

De asemenea, poate fi necesară și detalierea în raportul auditorului a unor cazuri de criterii aflate într-o relație conflictuală.

²² Cambridge Dictionary: aflat în neconformitate cu legea sau inacceptabil conform legii.