

ASIGURAREA CALITĂȚII RAPOARTELOR DE AUDIT

C. IAȚCO¹, Doina COJOC¹
Gabriela IGNAT¹

¹ Universitatea de Științe Agricole și Medicină
Veterinară Iași
igabi@univagro-iasi.ro

Performance is an action undertaken with the aim of reaching a favourable balance between the proposed objectives and the means used, based on the minimum and maximum principles, interpreted differently, i. e. achieving maximum output using minimum input. In performance auditing the collection of audit evidence and their documentation must be conducted systematically. The INTOSAI International Auditing Standards stipulate that competent, relevant and reasonable evidence should be obtained in order to support the auditor's judgment and conclusion regarding the organization, program, activity or function under audit. The adoption of performance elements can reduce the risk of disagreement between the auditors and the audited entity and effectively contributes to faster reporting and taking advantage of the audit findings. One can indeed state that performance audit has become a key analysis criterion, unavoidable in decision-making.

Key words: International Standards audit, performance, economy, efficiency, efficacy

Auditul performanței, conform standardelor internaționale de audit INTOSAI, definesc conceptul ca fiind un audit al economicității, eficienței și eficacității cu care entitatea auditată își utilizează resursele pentru îndeplinirea responsabilităților sale.

Aceste standarde stipulează că auditul performanței presupune examinarea economicității, eficienței și eficacității.

Domeniile cele mai frecvent abordate în auditul performanței sunt următoarele: examinarea performanței folosirii mijloacelor (care se realizează prin examinarea achiziției mijloacelor fixe, lucrărilor pentru realizarea sau întreținerea unor construcții, cheltuielilor cu personalul precum și organizării entităților publice), precum și examinarea nivelului de îndeplinire a scopurilor pentru a evalua gradul de îndeplinire a obiectivelor, programelor și activităților finanțate din fondurile publice.

MATERIAL ȘI METODĂ

Fiecare misiune de audit trebuie să se finalizeze cu un raport de audit în cuprinsul căruia se vor regăsi constatările, concluziile și recomandările auditului.

Rapoartele auditului performanței reprezintă principala modalitate prin care se transmit Parlamentului concluziile și recomandările în legătura cu posibilitățile de

îmbunătățire a performanței programelor și activităților guvernamentale care implică utilizarea de fonduri publice.

Raportul de audit este util și entităților auditate, deoarece prin mesajele cheie adresate poate proiecta o viziune privind îmbunătățirea în viitor a performanței. În acest context este important ca informațiile, concluziile și recomandările cuprinse în raport să fie cât mai clare și mai bine documentate.

În procesul de elaborare a raportului auditorii întocmesc într-o primă etapă un proiect al acestuia.

La întocmirea proiectului raportului de audit trebuie să lucreze o echipă formată din auditorii implicați în colectarea probelor

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Raportul de audit reprezintă un document în care sunt evidențiate atât motivația cât și modul în care auditorii intenționează să realizeze studiul preliminar. În practică, raportul este structurat pe următoarele capitole: scopul, costurile studiului și estimarea perioadei de realizare a acestuia; analiza contextului în care se desfășoară activitățile entității propuse pentru a fi auditate cadrul de reglementari, analiza prezentei riscului în îndeplinirea indicatorilor de performanță, formularea obiectivelor auditului, prezentarea întrebărilor la care va răspunde studiul; criteriile auditului, analiza posibilităților de obținere a probelor de audit, alegerea metodelor de obținere și analiză a probelor de audit; resursele necesare și punctul de vedere al entității.

Execuția presupune elaborarea unui plan de audit și realizarea activităților de colectare, sintetizare, analizare și interpretare a probelor de audit. Structurile implicate în audierea performanței vor întocmi un plan de audit care va cuprinde atât procedurile ce vor fi utilizate pentru obținerea probelor de audit cât și modalitățile, respectiv metodele și tehnicile de sintetizare, analizare și interpretare a acestora.

În planul de audit sunt prevăzute și resursele pe care auditorii le au la dispoziție, precum și calendarul derulării celor mai importante activități de audit, de a căror îndeplinire depinde finalizarea activității la termenul planificat. În auditul performanței activitatea de colectare a probelor de audit precum și documentarea acestora trebuie realizată în mod sistematic.

Standardele internaționale de audit stipulează că, pentru a sprijini raționamentul auditorilor, în stabilirea unor concluzii privind entitatea, programul activitatea sau acțiunea supusă auditului, trebuie obținute probe de audit, precum și documentarea acestora trebuie realizată în mod sistematic.

În practica auditării performanței, cele mai utilizate tehnici și metode de colectare a probelor de audit sunt: examinarea documentelor, rezumatele, eșantionarea, grupurile de dezbateri, chestionarul, interviul, observarea directă.

Rapoartele de audit trebuie să conțină o introducere și recomandările referitoare la acțiunile ce trebuiesc întreprinse.

Potrivit standardului de audit nr.700 „Raportul de audit”, trebuie să conțină în scris o exprimare clară a opiniei asupra situațiilor financiare ca un tot unitar, paragraful introductiv și cel privind întinderea și natura lucrărilor de audit;

paragraful de opinii; data raportului; adresa; semnătura auditorului, titlul raportului: (din punct de vedere al dimensiunilor auditul, se deosebesc: raportul de audit și certificarea globală a bilanțului contabil; raportul de audit și certificarea limitată a bilanțului contabil.)

Acesta se întocmește în situațiile în care contractarea lucrării s-a făcut cu întârziere și ca urmare auditorul nu a avut posibilitatea să parcurgă toate etapele auditului. Rapoartele de audit speciale se referă doar la unele posturi din bilanț, la unele operațiuni sau situații cerute de beneficiari. *Paragraful introductiv* constă în: identificarea conturilor anuale și a perioadei pentru care au fost întocmite; identificarea relației pe baza căreia s-a făcut auditarea (mandat pentru auditorii interni; contract pentru auditorii externi; precizarea răspunderii întreprinderii de a întocmi conturile anuale, auditorul având sarcina de a exprima o opinie asupra documentelor anuale de sinteză; precizarea naturii și întinderii lucrării, a Standardelor Internaționale de Audit (IFAC) și Normelor de Audit Interne sau Internaționale, respectiv a normelor legale pe baza cărora s-au desfășurat aceste lucrări; descrierea lucrărilor efectuate de către auditor pe etape ale angajamentului. De asemenea, se descriu principiile și metodele contabile folosite de întreprindere. *Paragraful pentru opinii*: raportul trebuie să prezinte clar opinia auditorului asupra reflectării în conturile anuale a imaginii fidele, clare și complete asupra patrimoniului, rezultatelor și situației financiare și asupra respectării normelor legale. Adresa auditorului, data întocmirii raportului, semnătura și parafa auditorului. *Tipurile de opinii exprimate de auditori*: pentru asigurarea unei corecte informări a organelor care verifică bilanțul contabil, este necesar ca în raportul de audit și certificare a bilanțului să se facă referiri și la evenimente posterioare închiderii exercițiului.

Auditorul trebuie să aleagă între următoarele modalități de exprimare a opiniilor:

- *Opinia fără rezerve* este exprimată atunci când auditorul a obținut o certitudine rezonabilă asupra faptului că toate datele semnificative incluse în posturile de bilanț au fost culese și sistematizate după o metoda acceptabilă și permanentă, conform normelor legale. Dacă auditorul a făcut unele observații sau recomandări care sunt folosite de cei ce vor utiliza raportul, acestea se înscriu într-un paragraf separat sau într-o anexă la raport, precizându-se faptul că acestea nu reprezintă o rezervă.

- *Opinia cu rezerve* este formulată atunci când auditul nu poate conduce la exprimarea unei opinii fără rezerve, dar limitele existente în întinderea misiunii și neconcordanțele cu conducerea întreprinderii nu impun o opinie nefavorabilă.

Auditorul poate constata abateri sau neregularități, cum ar fi:

Provizioane insuficiente; Supraevaluarea sau subevaluarea unor posturi de bilanț; Nerespectarea independenței exercițiului și al prudenței; Aprecierea eronată a riscurilor etc.

Incertitudinile asupra estimărilor contabile se datorează lipsei de informații asupra cuantificărilor din conturile anuale, asupra riscurilor și depreciilor, asupra perspectivelor de continuare a activității. Auditorii sunt aceia care decid cum să

folosească în raport graficele și diagramele. Graficele și diagramele sunt utilizate, în principal, pentru a reliefa și clarifica mesajele importante. Graficul devine suficient de clar dacă într-o propoziție scurtă se exprimă mesajul acestuia.

Pentru furnizarea informațiilor suficiente și pentru a nu se pierde esențialul, raportul trebuie redactat într-o formă explicită și sintetică folosind cuvinte specifice, consacrate, incluse în fraze scurte care să cuprindă o singură idee principală.

Raportul, în principal are rolul de a comunica și nu de a impresiona. Conținutul raportului de audit va fi discutat cu entitatea auditată la o dată convenită de comun acord cu aceasta. La discutarea raportului, auditorii trebuie să fie atenți pentru a se evita diferențele de opinie. În cazul în care unele diferențe de opinii nu pot fi rezolvate, motivațiile care au stat la baza nesoluționării lor, vor fi explicate cu claritate în raport.

Raportul de audit poate fi evaluat și de către o echipă de experți în legătură cu modul de redactare, relevanța sintezelor, graficelor și diagramelor, claritatea exprimării contextului, oportunitatea întrebărilor și criteriilor, precum și eficiența și eficacitatea metodelor de investigare folosite. Activitatea de control a asigurării calității presupune ca după obținerea punctelor de vedere ale entității și ale experților, echipa care a realizat auditul trebuie să se reunească și să revadă studiul. Cu aceasta ocazie, echipa va aprecia dacă studiul a fost util Parlamentului și dacă presa a manifestat interes în legătura cu acesta.

CONCLUZII

Ca urmare a acestei analize, echipa va evidenția atât aspectele pozitive cât și neajunsurile realizării procesului de audit. Este de menționat că experiența bună obținută poate fi împărtășită și celorlalți auditori în cadrul unor seminarii. Caracterul constructiv al analizei presupune ca neajunsurile identificate să constituie baza pentru determinarea necesităților de instruire și luării unor măsuri de prevenire.

BIBLIOGRAFIE

1. Boullescu, M., 2002 – *Auditul Performantei*, Ed. Tribuna economica, Bucuresti.
2. Iatco, C., 2007- *Modernizarea controlului financiar*, Ed. Tipografia Moldova.
3. ***, 2005 - *Manualul auditului performantei*, Bucuresti.