

Calitatea probelor de audit

De la documente și date la concluzii susținute în auditul public extern

APICC — Asociația Profesională a Auditorilor Publici Externi „Înalta Curte de Compturi”

Articol de analiză metodologică | Studiul nr. 02 | 2 octombrie 2026

Rezumat

Articolul examinează modul în care informațiile colectate într-o misiune de audit public extern pot susține concluzii suficient fundamentate. Întrebarea centrală privește delimitarea dintre existența documentelor, calitatea probelor și întinderea afirmațiilor formulate de auditor. Metoda utilizată este analiza documentară narativă și comparativă a principiilor, standardelor și ghidurilor INTOSAI, a metodologiei Curții de Conturi Europene și a ghidului U.S. Government Accountability Office privind fiabilitatea datelor. Analiza diferențiază suficiența de adecvare și examinează relevanța, validitatea, credibilitatea surselor, coroborarea, contradicțiile și limitele generalizării rezultatelor. Contribuția aplicativă constă într-o matrice de evaluare a lanțului probator și într-un exemplu didactic referitor la verificarea unor servicii facturate. Se argumentează că lipsa confirmării unei prestații nu poate fi transformată automat în dovada neexecutării sale, după cum o selecție orientată spre risc nu justifică, prin ea însăși, extrapolarea rezultatelor la întreaga populație. Lucrarea nu utilizează dosare reale și nu prezintă rezultate empirice privind practica auditorilor. Concluzia propusă este că o probă trebuie evaluată în raport cu afirmația concretă pe care o susține, iar concluzia trebuie calibrată la ceea ce a fost efectiv verificat și la incertitudinile rămase.

Cuvinte-cheie: audit public extern; probe de audit; suficiență; adecvare; raționament profesional; fiabilitatea datelor; documentare.

1. Introducere

Un dosar poate conține contractul, factura, procesul-verbal de recepție, înregistrarea contabilă și ordinul de plată, fără ca toate întrebările relevante să fie rezolvate. Documentele pot confirma existența unei relații contractuale și circuitul unei plăți, dar întrebarea dacă serviciul a fost efectiv prestat, în condițiile convenite, reclamă o examinare distinctă. Exemplul nu descrie o situație constatată într-o misiune; el introduce problema metodologică a articolului: **între document și concluzie există un raționament care trebuie demonstrat, nu presupus.**

ISSAI 100 cere obținerea unor probe suficiente și adecvate, evaluarea lor înaintea formulării concluziilor și reconsiderarea necesității unor proceduri suplimentare. Standardul leagă probele de criteriile aplicabile și de judecățile formulate pe parcursul auditului (INTOSAI, 2019a, par. 51–52). Problema nu este, așadar, doar colectarea informației, ci justificarea utilizării acesteia pentru un anumit scop.

Întrebarea de analiză este: **cum poate auditorul stabili că probele obținute susțin exact concluzia formulată, fără să îi atribuie o certitudine sau o întindere mai mare decât permit verificările?** Lucrarea urmărește trei obiective: clarificarea criteriilor de evaluare a probelor; identificarea unor erori de raționament care pot apărea între constatare și concluzie; propunerea unui instrument didactic de examinare a fundamentării.

Teza susținută este relațională: calitatea probelor nu poate fi apreciată separat de întrebare, criteriu, perioadă și populație. Aceeași informație poate fi convingătoare pentru o afirmație și insuficientă pentru alta. Un extras bancar poate confirma o plată; el nu demonstrează, numai prin această confirmare, calitatea lucrării plătite. Această distincție va fi urmărită atât la nivel conceptual, cât și prin exemple construite pentru articol.

2. Metodologie și delimitări

Lucrarea utilizează o analiză documentară narativă, cu selecție orientată spre problema cercetată. Corpusul cuprinde unsprezece surse instituționale primare: șapte documente INTOSAI, trei pagini metodologice ale Curții de Conturi Europene (CCE) și ghidul U.S. Government Accountability Office (GAO) privind fiabilitatea datelor. Sursele au fost consultate la 2 octombrie 2026. Selecția a urmărit relevanța pentru evaluarea probelor, autoritatea profesională și posibilitatea identificării pasajelor invocate.

Căutările au utilizat termeni precum „audit evidence”, „sufficiency”, „appropriateness”, „data reliability”, „audit sampling” și „audit documentation”. Au fost comparate cerințele generale cu particularizările auditului financiar, de conformitate și al performanței. Nu a fost realizată o revizuire sistematică a întregii literaturi academice, iar documentele profesionale nu sunt tratate ca dovezi empirice că o anumită practică produce un efect măsurat.

Pentru ISSAI 100 este utilizată versiunea care include completările din 2022 și 2023, inclusiv cele aplicabile din 2025; numerotarea paragrafelor urmează această versiune. Referințele bibliografice identifică documentele consultate. Standardele și ghidurile sunt analizate ca repere profesionale, în limitele mandatului și ale cadrului aplicabil fiecărei instituții; ISSAI 200 precizează expres că principiile sale nu înlocuiesc legislația sau mandatul național (INTOSAI, 2020, par. 2).

Matricea și situațiile numerice sunt elaborări proprii, cu rol didactic. Nu au fost examinate dosare de audit, nu au fost intervievați auditori și nu sunt formulate aprecieri asupra activității unor entități. Articolul nu stabilește reguli de admisibilitate a probelor în proceduri judiciare și nu propune înlocuirea metodologiilor instituționale cu un instrument al asociației.

3. Ce înseamnă probe suficiente și adecvate

3.1. Suficiența: cât este necesar pentru concluzia urmărită?

ISSAI 4000 tratează suficiența ca dimensiune cantitativă, dependentă de nivelul de asigurare, risc și caracteristicile misiunii. Adecvarea privește calitatea, iar acumularea unor probe suplimentare nu compensează automat calitatea lor slabă (INTOSAI, 2019d, par. 144–152). Distincția exclude echivalarea volumului dosarului cu forța fundamentării.

Să presupunem că auditorul primește cinci rapoarte care preiau aceeași declarație inițială, fără verificări suplimentare. Cele cinci documente nu reprezintă cinci confirmări independente ale faptului declarat. Pentru exemplul analizat, ele demonstrează circulația aceleiași informații. O procedură diferită, orientată spre realitatea operațiunii, ar putea adăuga mai mult decât încă un document derivat din aceeași sursă.

Suficiența nu poate fi redusă, în modelul propus, la un prag universal de pagini, semnături sau surse. Întrebarea utilă este ce incertitudine relevantă mai rămâne și dacă o procedură suplimentară ar putea schimba concluzia. Acest criteriu trebuie aplicat afirmației centrale, nu numai aspectelor ușor de verificat.

3.2. Adecvarea: relevanță, validitate și credibilitate

În auditul performanței, ISSAI 3000 distinge relevanța față de obiectiv și întrebări, validitatea informației ca bază de măsurare și fiabilitatea sa. Probele trebuie evaluate în contextul misiunii, iar concluziile trebuie să țină cont de argumentele relevante și de perspectivele diferite (INTOSAI, 2019c, par. 106–115).

Pentru aplicarea didactică a acestor repere, propunem trei întrebări. Relevanța: informația răspunde afirmației analizate? Validitatea: indicatorul folosit măsoară ceea ce pretindem că măsoară? Credibilitatea: avem motive documentate să ne bazăm pe informație, ținând cont de proveniență și de modul în care a fost produsă?

De exemplu, numărul participanților la un curs nu măsoară, prin el însuși, competența dobândită. Un tabel exact al prezenței poate fi credibil ca evidență a participării, dar insuficient de valid pentru evaluarea învățării. Similar, existența fizică a unui bun la data inspecției nu stabilește automat proprietatea, valoarea contabilă sau existența lui la o dată anterioară. Acestea sunt afirmații diferite și cer răspunsuri distincte.

În această lucrare, termenul „validitate” are sens metodologic: potrivirea dintre informație și ceea ce este evaluat. El nu este utilizat ca sinonim al valabilității juridice a unui act. Distincția împiedică transferarea nejustificată a unei evaluări de audit într-un alt tip de procedură.

3.3. Un principiu comun, întrebări de audit diferite

În auditul financiar, întrebările se raportează la informația financiară și la riscurile de denaturare; în auditul de conformitate, la respectarea criteriilor relevante; în auditul performanței, la obiective și întrebări privind economicitatea, eficiența și eficacitatea. Documentele INTOSAI particularizează probele în funcție de aceste obiective, fără a le reduce la o listă comună de înregistrări (INTOSAI, 2020, par. 7–8; INTOSAI, 2019b, par. 57; INTOSAI, 2019c, par. 111).

Consecința pentru modelul articolului este că „operațiune verificată” reprezintă o formulă prea generală. O cheltuială poate fi înregistrată corect, dar poate ridica o problemă de conformitate; un program poate respecta procedurile, fără ca această constatare să demonstreze atingerea rezultatelor. Concluziile trebuie separate pe dimensiunile efectiv examinate.

4. De la surse la un raționament verificabil

4.1. Credibilitatea nu se acordă automat după emitent

Metodologia CCE arată că sursa, natura informației și circumstanțele obținerii influențează credibilitatea probelor. Informația obținută direct și cea provenită din surse externe independente pot oferi avantaje, dar aceste repere admit excepții. Informațiile interne pot fi susținute de controale eficace, iar datele aparent solide trebuie raportate la obiectivul procedurii (CCE, 2021).

În exemplul unui răspuns transmis de un furnizor, propunem examinarea identității respondentului, a cunoașterii directe a faptelor și a documentelor pe care se bazează răspunsul. Faptul că emitentul se află în afara instituției auditate nu îl face lipsit de interes în tranzacție. Tot astfel, o fotografie realizată de auditor trebuie legată de obiectul, locul și momentul verificării; imaginea nu rezolvă singură toate întrebările tehnice.

Coroborarea este examinarea convergenței unor informații relevante, nu votul majoritar al documentelor. În modelul propus, auditorul identifică originea fiecărei informații și urmărește dacă sursele sunt efectiv distincte. O confirmare întemeiată exclusiv pe documentul deja analizat poate avea o contribuție redusă la verificarea faptului, chiar dacă poartă o semnătură diferită.

4.2. Probele contradictorii nu sunt un inconvenient editorial

ISSAI 400 cere examinarea atât a probelor care susțin, cât și a celor care par să contrazică o concluzie de conformitate sau neconformitate. Scepticismul profesional include, potrivit ISSAI 100, deschiderea către argumente și o atitudine interogativă față de probe (INTOSAI, 2019b, par. 58; INTOSAI, 2019a, par. 39). Cerința privește evaluarea, nu selectarea informațiilor convenabile unei concluzii inițiale.

Propunem ca o contradicție să fie descrisă prin două afirmații precise. „Evidența este neclară” nu indică ce trebuie verificat; „registru indică recepția în decembrie, iar documentul de transport indică expedierea în ianuarie” identifică problema. Urmează verificarea perioadelor, obiectelor și semnificației datelor, apoi alegerea procedurii capabile să distingă între explicații.

Răspunsul entității ar trebui examinat în aceeași structură: ce fapt nou aduce, ce sursă invocă și ce modifică în raționament? În modelul nostru, acceptarea ori respingerea unei explicații trebuie motivată prin probe. Menținerea unei constatări după apariția unei informații relevante nu este o dovadă de fermitate dacă informația nu a fost evaluată; modificarea argumentată a concluziei nu este o slăbiciune.

4.3. Absența documentului și absența operațiunii

Propunem o delimitare esențială între trei situații: documentul nu a fost furnizat; auditorul nu a putut confirma operațiunea; procedurile efectuate susțin că operațiunea nu a avut loc. Aceste afirmații nu au același conținut. Trecerea de la una la alta cere probe suplimentare și explicarea inferenței.

Absența unei urme poate deveni relevantă atunci când auditorul justifică de ce operațiunea ar fi trebuit să lase acea urmă, verifică integralitatea evidenței și examinează explicațiile alternative. De exemplu, lipsa unei înregistrări dintr-un jurnal tehnic nu dovedește neexecutarea dacă jurnalul însuși este incomplet. Invers, într-un sistem verificat ca integral pentru scopul urmărit, absența poate contribui la fundamentare, împreună cu alte informații. Exemplul ilustrează un raționament condiționat, nu o regulă automată.

Constatarea unei deficiențe de documentare poate avea propriul criteriu și propriile consecințe. În analiza propusă, ea nu trebuie însă confundată cu demonstrarea neexecutării, a unei pierderi sau a unei conduite frauduloase. Fiecare afirmație adăugată extinde ceea ce trebuie susținut.

5. Datele digitale și limitele generalizării

5.1. Un rezultat corect calculat poate porni de la date nepotrivite

GAO evaluează fiabilitatea datelor prin exactitate, integralitate și adecvare la scopul auditului. Ghidul distinge între date suficient de fiabile, insuficient de fiabile și date cu fiabilitate nedeterminată, pentru utilizarea concretă avută în vedere; evaluarea nu certifică întreaga bază de date pentru orice scop (GAO, 2019, pp. 3–4 și 24–27).

Pornind de la această distincție, propunem ca analiza unui fișier să înceapă cu definirea perimetrului: entitate, perioadă, surse, operațiuni incluse și excluse. Un export complet tehnic poate acoperi numai plățile, deși întrebarea privește obligațiile aferente exercițiului. În acest caz, executarea impecabilă a calculelor nu repară nepotrivirea dintre populație și obiectiv.

Pentru un registru-jurnal exportat, protocolul didactic propus consemnează data extragerii, parametrii, numărul înregistrărilor și totalurile de control. Reconcilierea este completată cu verificări ale câmpurilor relevante și ale relației cu documentele-sursă. Egalitatea totalurilor este utilă, dar două erori de sens contrar o pot păstra. Separat, se verifică pierderea unor rânduri, dublarea acestora sau combinarea necorespunzătoare a perioadelor.

Fișierul inițial ar trebui păstrat separat de cel prelucrat, cu documentarea corecțiilor, a regulilor de asociere și a excluderilor. Un alt auditor trebuie să poată reface rezultatul. O normalizare de denumiri poate ajuta analiza, dar nu trebuie să înlocuiască identificatorii necesari deosebirii unor furnizori diferiți. Aceste măsuri sunt propuneri de lucru, nu o specificație tehnică obligatorie.

5.2. Selecția pe risc nu este reprezentativitate statistică

CCE distinge selecția integrală, eșantionarea statistică și selectarea unor elemente specifice. Rezultatele unei selecții intenționate nu dobândesc automat proprietățile necesare extrapolării statistice (CCE, 2023a). Distincția relevantă aici nu este între „cu calculator” și „fără calculator”, ci între proiectarea selecției și concluzia urmărită.

Exemplu didactic: din 1.000 de plăți sunt selectate 20 care prezintă semnale de risc, iar în 8 sunt confirmate erori. Proporția de 40% descrie selecția verificată; nu estimează, prin acest calcul, proporția erorilor în cele 1.000 de plăți. Rezultatul poate justifica extinderea verificărilor sau revizuirea evaluării riscului, dar formula „40% dintre toate plățile sunt eronate” nu este susținută de proiectarea exemplului.

Această limită nu înseamnă că orice eșantion nestatistic este echivalent cu o selecție punctuală de cazuri suspecte. Ceea ce trebuie explicat este mecanismul de selecție și baza inferenței. La fel, testarea automată a tuturor înregistrărilor acoperă integral regula aplicată, nu toate caracteristicile operațiunilor. Verificarea aritmetică a tuturor facturilor nu demonstrează executarea tuturor serviciilor.

5.3. Semnalul analitic trebuie separat de abaterea confirmată

Pentru modelul propus, o pereche de tranzacții cu aceeași valoare, același furnizor și date apropiate reprezintă un candidat la verificare. Ea poate corespunde unei plăți duble, dar și unor obligații distincte. Auditorul trebuie să reconstruiască relația dintre facturi, plăți și eventuale anulări înainte de a cuantifica eroarea.

Aceeași disciplină se aplică unui rezultat generat cu ajutorul inteligenței artificiale: formularea unei ipoteze sau sintetizarea unor documente nu substituie verificarea sursei și a operațiunii. Propunem păstrarea separată a rezultatelor de orientare, a cazurilor confirmate și a cazurilor infirmate. Un scor de risc nu este, în această arhitectură, o constatare de audit.

6. Matrice propusă pentru evaluarea lanțului probator

6.1. De la afirmație la decizia de fundamentare

GUID 3920 distinge între constatări și concluzii și cere explicarea pașilor analitici prin care auditorul trece de la unele la celelalte. Ghidul recomandă confruntarea argumentelor cu contraargumentele relevante (INTOSAI, 2019e, par. 92–96). Pornind de la această cerință, propunem o matrice centrată pe afirmația de demonstrat, nu pe inventarul documentelor.

Tabelul 1. Matrice didactică de evaluare a fundamentării unei concluzii

Element examinat	Întrebarea de verificare	Ce se consemnează
Afirmație și criteriu	Ce anume trebuie demonstrat și față de ce reper?	Faptul analizat, criteriul aplicabil, perioada și sensul exact al afirmației.
Perimetru	Ce populație și ce elemente au fost efectiv verificate?	Sursele populației, includerile, excluderile și modul de selecție.
Surse și proceduri	De unde provine informația și cum a fost verificată?	Referințele probelor, evaluarea credibilității, procedurile și rezultatele.
Coroborare și contradicții	Ce explicație alternativă rămâne plauzibilă?	Probe favorabile și contrare; explicații examinate și motivul acceptării sau respingerii lor.
Cuantificare și inferență	Cum rezultă suma și cât de departe poate fi generalizat rezultatul?	Calculul reproductibil, ipoteze, eliminarea dublărilor și limitele extrapolării.
Limitări	Ce nu a putut fi verificat și ce afirmație afectează?	Proceduri alternative, incertitudini rămase și efectul asupra concluziei.
Concluzie și revizuire	Formularea este susținută de întregul raționament?	Concluzia motivată, trimiterile la probe, data evaluării și revizuirea.

Sursa: elaborare proprie, pornind de la reperele profesionale discutate. Matricea nu reprezintă o procedură aprobată și nu constituie un sistem de punctaj.

Matricea este propusă pentru problemele semnificative ori controversate, nu pentru multiplicarea formalităților la fiecare document. O rubrică goală semnalează o întrebare nerezolvată, nu dovedește automat că întreaga concluzie este greșită. În schimb, un răspuns negativ privind relevanța unei probe esențiale nu poate fi „compensat” prin completarea impecabilă a rubricilor administrative.

Propunem consemnarea unei decizii motivate: fundamentare suficientă pentru afirmația definită; necesitatea unor proceduri suplimentare; reformularea afirmației în limitele probelor; ori imposibilitatea susținerii ei. Decizia rămâne legată de obiectivul și de regulile misiunii. Nu se propune transformarea unei misiuni cu asigurare rezonabilă într-una cu asigurare limitată doar pentru că probele sunt greu de obținut.

6.2. Când poate fi oprită colectarea?

În interpretarea propusă, colectarea poate fi închisă atunci când afirmațiile semnificative au suport adecvat, contradicțiile relevante au fost tratate, iar incertitudinea rămasă este compatibilă cu concluzia și nivelul de asigurare urmărit. Aceasta este o sinteză operațională a evaluării cerute de ISSAI 4000, nu un prag numeric suplimentar (INTOSAI, 2019d, par. 150–152).

Limitele de timp nu transformă o probă slabă într-una adecvată. Nici acumularea fără finalitate nu este o soluție: solicitarea suplimentară trebuie să precizeze ce problemă ar rezolva și ce rezultat ar modifica evaluarea. Pentru matrice propunem întrebarea finală: „Care este cea mai importantă afirmație din concluzie pentru care nu putem indica încă o probă și un raționament verificabil?”.

7. Exemplu didactic: servicii facturate și prestații neconfirmate

Se presupune un contract fictiv pentru 12 intervenții de mentenanță distincte, la un preț de 5.000 lei pentru fiecare intervenție, fără TVA. Toate au fost facturate și plătite, în total 60.000 lei. Pentru a izola problema probelor, exemplul presupune că identificarea intervențiilor și prețul unitar nu sunt disputate și că nu există avansuri, stornări sau alte componente de preț.

În prima etapă sunt disponibile rapoarte distincte pentru 9 intervenții. În exemplu se presupune că verificarea acestora și procedurile de coroborare susțin executarea celor 9 prestații; simpla existență a rapoartelor nu ar fi suficientă pentru a declara acest rezultat. Pentru celelalte 3 intervenții lipsesc inițial elementele necesare confirmării. Entitatea afirmă că toate au fost realizate.

O concluzie prematură ar fi că s-au plătit 15.000 lei pentru servicii neexecutate. Din premisele stabilite rezultă însă numai că executarea a 3 prestații nu este încă susținută suficient. Declarația entității nu rezolvă singură problema, dar nici documentarea incompletă nu demonstrează automat neexecutarea.

În etapa următoare, auditorul identifică înregistrări tehnice contemporane intervențiilor și efectuează verificări de coroborare. Pentru exemplu se stipulează că aceste proceduri sunt satisfăcătoare pentru încă 2 intervenții. Pentru ultima, informațiile rămân insuficiente, iar procedurile alternative disponibile nu permit confirmarea executării.

Tabelul 2. Modificarea concluziei în funcție de probele obținute

Etapă	Executare susținută	Executare neconfirmată	Semnificație
Evaluare inițială	9 intervenții 45.000 lei	3 intervenții 15.000 lei	Sunt necesare verificări suplimentare; neexecutarea nu este demonstrată.
După procedurile suplimentare	11 intervenții 55.000 lei	1 intervenție 5.000 lei	Persistă o limitare pentru o intervenție; valoarea nu este automat prejudiciu.

Sursa: exemplu construit integral pentru articol. Valorile nu provin dintr-un dosar real și nu reprezintă o estimare de prejudiciu.

O formulare compatibilă cu premisele finale ar fi: „Pentru una dintre cele 12 intervenții facturate și plătite, în valoare de 5.000 lei fără TVA, procedurile efectuate nu au permis obținerea unor probe suficiente privind executarea. Pentru celelalte 11 intervenții, executarea a fost susținută prin procedurile descrise. Limitarea rămasă este evaluată în raport cu obiectivul misiunii.” Formularea este didactică, nu un text care poate fi preluat fără adaptare într-un raport.

Exemplul arată de ce valorile aferente unei suspiciuni, unei limitări și unei neexecutări demonstrate trebuie păstrate distinct. Stabilirea unei pierderi imputabile ar necesita, suplimentar, examinarea criteriului aplicabil, a drepturilor și obligațiilor contractuale, a efectului patrimonial și a legăturii dintre faptă și efect. Aceste elemente nu sunt presupuse demonstrate prin simplul calcul al valorii facturate.

În auditul financiar, imposibilitatea obținerii probelor și denaturarea demonstrată conduc la evaluări diferite ale opiniei. ISSAI 200 distinge natura problemei, semnificația și caracterul generalizat al efectelor ori al efectelor posibile; lipsa probelor nu justifică automat o opinie contrară (INTOSAI, 2020, par. 63–65). Valoarea de 5.000 lei din exemplu nu permite, singură, stabilirea tipului opiniei.

8. Documentarea și revizuirea raționamentului

CCE formulează un test util pentru documentare: un auditor cu experiență, neimplicat anterior în misiune, trebuie să poată înțelege probele care susțin judecățile și concluziile semnificative. Referințierea trebuie să lege verificările de rezultate; documentele irelevante nu îmbunătățesc dosarul prin simpla lor prezență (CCE, 2023b).

Pentru aplicarea acestui test propunem ca foaia de lucru să distingă datele primite, procedura efectuată, rezultatul, explicațiile analizate și concluzia. Mențiunea „verificat, fără probleme” este prea puțin informativă dacă nu permite identificarea obiectului și a procedurii. În schimb, documentarea unei recalculări cu baza de date, regula aplicată și diferențele tratate permite reconstituirea verificării.

Revizuirea ar trebui să înceapă de la afirmația centrală și să urmărească în sens invers drumul către probe. În modelul propus, revizorul întreabă ce susține expresia „toate”, ce justifică termenul „neexecutat” și cum este calculată suma. Ajustarea acestor cuvinte poate corecta o suprainterpretare mai importantă decât o eroare de redactare.

ISSAI 140 include, în materialul de aplicare referitor la desfășurarea misiunilor, supervizarea, revizuirea, consultarea asupra problemelor dificile și tratarea documentată a diferențelor de opinie (INTOSAI, 2023, par. 41). Rolul unei asociații profesionale poate fi, în propunerea articolului, exersarea acestor raționamente pe situații fictive. El nu substituie revizuirea sau aprobarea din circuitul instituției de audit.

9. Discuție, limite și direcții de cercetare

Contribuția lucrării constă în organizarea evaluării în jurul relației dintre afirmație, probă și inferență. Nu se propune o nouă definiție a suficienței, ci un mod de a face vizibil ceea ce auditorul trebuie să explice. Principala consecință a modelului este separarea constatării certe de incertitudine și a rezultatului local de generalizarea asupra unei populații.

Matricea are limite. Ea poate deveni formală dacă este completată retrospectiv pentru a justifica o concluzie deja fixată. Poate produce și costuri inutile dacă este aplicată nediferențiat, fără raportare la risc și semnificație. În probleme tehnice complexe, o structură bună de documentare nu înlocuiește competența specialistului, după cum nu rezolvă lipsa accesului la informația necesară.

O evaluare empirică ulterioară ar putea compara modul în care grupuri de auditori rezolvă aceleași cazuri fictive, cu și fără matrice. Criteriile stabilite anticipat ar putea include identificarea probelor contradictorii, evitarea extrapolărilor nejustificate și potrivirea formulării concluziei cu suportul disponibil. Ar trebui evaluat și timpul necesar, nu doar completitudinea răspunsurilor.

Până la o asemenea testare, nu există în această lucrare o bază pentru a afirma că instrumentul reduce erorile sau îmbunătățește măsurabil calitatea misiunilor. Utilitatea sa este, în prezent, una argumentată conceptual și propusă pentru învățare profesională. Nu sunt formulate concluzii despre frecvența problemelor discutate în practica din România.

10. Concluzii

Calitatea probelor se examinează în raport cu ceea ce trebuie demonstrat. Un document autentic poate răspunde altei întrebări decât cea a misiunii; mai multe documente pot repeta aceeași informație; un rezultat numeric exact poate proveni dintr-o populație nepotrivită. În fiecare dintre exemplele analizate, problema este legătura dintre informație și concluzie, nu aspectul formal al dosarului.

Cadrul propus conduce la o disciplină a argumentării: definirea afirmației, verificarea adecvării surselor, examinarea contradicțiilor, documentarea prelucrărilor și delimitarea concluziei. Incertitudinea trebuie tratată prin proceduri și raportată în mod corespunzător, nu ascunsă într-o formulare categorică. În același timp, o limită privind un aspect nu anulează ceea ce este susținut adecvat pentru celelalte aspecte.

Pentru dezvoltarea profesională, miza nu este deprinderea unui număr mai mare de formulare, ci capacitatea de a explica de ce o concluzie este justificată și unde se oprește. **Un audit bine fundamentat nu afirmă mai mult decât poate demonstra și nu lasă neexplicat ceea ce afirmă.**

Bibliografie

Titlurile lucrărilor sunt legături către surse. Sursele online au fost consultate la 2 octombrie 2026.

Curtea de Conturi Europeană (CCE). (2021). *Audit evidence*. AWARE, ref. 16.210; ultima modificare indicată: 4 noiembrie 2021.

Curtea de Conturi Europeană (CCE). (2023a). *Audit sampling*. AWARE, ref. 14.510; ultima modificare indicată: 4 septembrie 2023.

Curtea de Conturi Europeană (CCE). (2023b). *Documenting an audit*. AWARE, ref. 16.500; ultima modificare indicată: 17 mai 2023.

INTOSAI. (2019a). *ISSAI 100 — Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*. Versiune cu modificările editoriale din 2019 și completările din 2022 și 2023; completările aferente managementului calității sunt aplicabile din 1 ianuarie 2025. Par. 39 și 51–52.

INTOSAI. (2019b). *ISSAI 400 — Compliance Audit Principles*. Versiune cu modificările editoriale din 2019. Par. 57–58.

INTOSAI. (2019c). *ISSAI 3000 — Performance Audit Standard*. Standard revizuit în 2016; modificări editoriale în 2019. Par. 106–115.

INTOSAI. (2019d). *ISSAI 4000 — Compliance Audit Standard*. Standard revizuit în 2016; modificări editoriale în 2019. Par. 144–152.

INTOSAI. (2019e). *GUID 3920 — The Performance Auditing Process*. Document reetichetat în 2019, provenit din ISSAI 3200. Par. 92–96.

INTOSAI. (2020). *ISSAI 200 — Financial Audit Principles*. Versiune revizuită în 2020. Par. 2, 7–8 și 63–65.

INTOSAI. (2023). *ISSAI 140 — Quality Management for SAIs*. Versiune revizuită, aplicabilă din 1 ianuarie 2025. Par. 41, material de aplicare privind desfășurarea misiunilor.

U.S. Government Accountability Office (GAO). (2019). *Assessing Data Reliability*. GAO-20-283G, publicat la 16 decembrie 2019. Paginile 3–4 și 24–27.

Notă editorială

Materialul este destinat dezbaterii și dezvoltării profesionale în cadrul APICC. Matricea și recomandările metodologice nu reprezintă proceduri aprobate și nici o poziție oficială a Curții de Conturi a României. Exemplele sunt construite didactic și nu descriu entități, persoane sau misiuni reale. Redactarea a fost asistată de inteligență artificială; publicarea presupune verificarea și asumarea editorială de către APICC. Nu se declară efectuarea unei evaluări științifice externe.