

International Auditing and
Assurance Standards Board®

Manualul de
Reglementări Internaționale
de Control al Calității, Audit,
Revizuire, Alte Servicii de Asigurare
și Servicii Conexe

Ediția 2020
Volumul I

Elaborat inițial de:



Tradus și republicat de:



București, 2022

IAPN.

ISA.

ISQC.

ISQM.

Structurile și procesele care sprijină operațiunile IAASB sunt facilitate de către Federația Internațională a Contabililor® sau IFAC®.

IAASB și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru pierderea cauzată oricărei persoane care acționează sau decide să nu acționeze în baza materialului din această publicație, indiferent dacă respectiva pierdere este cauzată de neglijență sau din alte motive.

Standardele Internaționale de Audit, Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare, Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire, Standardele Internaționale privind Managementul Calității, Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe, Standardele Internaționale privind Controlul Calității, Notele Internaționale de Practică privind Auditul, Proiectele de expunere, Documentele de consultare și alte publicații IAASB sunt publicate de, și sub dreptul de autor al IFAC.

Drepturi de autor © Aprilie 2021 ale IFAC. Toate drepturile rezervate. Această publicație poate fi descărcată pentru uz personal și necomercial (ca referință profesională sau în scop de cercetare) sau poate fi achiziționată de pe www.iaasb.org. Este necesară permisiunea scrisă pentru traducerea, reproducerea, stocarea, transmiterea sau pentru utilizarea, în scopuri similare, a acestui document.

„Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare”, „Standardele Internaționale de Audit”, „Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare”, „Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire”, „Standardele Internaționale privind Managementul Calității”, „Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe”, „Standardele Internaționale privind Controlul Calității”, „Notele Internaționale de Practică privind Auditul”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „ISQM”, „IAPN” și logo-ul IAASB sunt mărci comerciale ale IFAC, sau mărci comerciale înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în Statele Unite și în alte țări.

Pentru informații privind drepturile de autor, mărcile comerciale și permisiuni, vă rugăm să accesați permissions sau să contactați permissions@ifac.org.



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

Mărci comerciale, mărci comerciale înregistrate și mărci de serviciu

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare®

IAASB®



Standardele Internaționale de Audit®

Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare™

Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire™

Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe™

Standardele Internaționale privind Controlul Calității™

Standardele Internaționale privind Managementul Calității™

Notele Internaționale de Practică privind Auditul™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQC™

ISQM™

IAPN™

PAGINĂ NECOMPLETATĂ INTENȚIONAT

CUVÂNT ÎNAINTE

Manualul de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe – Ediția 2020 (Manualul IAASB) conține setul complet de standardele internaționale privind controlul calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, precum și materiale aferente, publicate de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) – organismul internațional care elaborează standardele în domeniul auditului.

Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR), a cărei misiune este de a construi pe o bază solidă identitatea și recunoașterea publică a profesiei de auditor financiar din România, este membru cu drepturi depline al IFAC și, încă de la înființarea sa, a promovat și susținut necesitatea racordării profesiei la standardele și reglementările internaționale în vigoare, care să le permită membrilor Camerei să ofere servicii de o înaltă calitate, în interesul publicului, al clienților, al comunității de afaceri și al economiei, în general.

Procesul de traducere în limba română a ediției 2020 a Manualului IAASB a fost derulat de Camera Auditorilor Financiari din România sub supravegherea ASPAAS, în conformitate cu prevederile *Ordinului Președintelui ASPAAS nr. 651/03 noiembrie 2021 pentru delegarea atribuțiilor privind traducerea și publicarea Codului etic și a Standardelor internaționale de audit*, ale *Ordinului președintelui ASPAAS nr. 453/01.11.2022 pentru reînnoirea delegării atribuțiilor privind traducerea și publicarea Codului etic și a Standardelor internaționale de audit* precum și a Acordului de traducere încheiat cu Federația Internațională a Contabililor. Textul publicat al Manualului IAASB reprezintă traducerea fidelă în limba română a reglementărilor din limba engleză, nefiind aduse niciun fel de modificări (eliminări, adăugiri sau adaptări) materialelor publicate de către IFAC.

Dorim să facem precizarea că în orice situație în care interpretarea textului în limba română, a unor termeni, expresii sau paragrafe din cadrul standardelor va genera unele neclarități sau ambiguități, textul de referință va fi cel original în limba engleză.

Menționăm că expresia „profesionist contabil” utilizată în cadrul acestui Manual este cea consacrată în Glosarul de termeni al Manualului IAASB. Prin termenul „profesionist contabil” se înțelege orice membru al unui organism membru al Federației Internaționale a Contabililor.

Structura Manualului IAASB, Ediția 2020:

- **Volumul 1** cuprinde o Prefață la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, un Glosar de termeni, Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC), Standardele Internaționale de Audit în vigoare (ISA), Nota Internațională de Practică privind Auditul (IAPN) și standarde noi și revizuite: ISA 315 (Revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor*

de denaturare semnificativă, Amendamente de conformitate și de concordanță la alte standarde internaționale, în urma ISA 315 (Revizuit în 2019), ISQM 1, *Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirii ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe*, ISQM 2, *Revizuirile calității misiunii*, ISA 220 (Revizuit), *Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare* și Amendamente de conformitate la Standardele Internaționale de Audit (ISA) și materiale conexe, în urma proiectelor de management al calității.

- **Volumul II** cuprinde Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ISRE), Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare (ISAE), Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe (ISRS), precum și un standard nou, ISRS 4400 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.
- **Volumul III** cuprinde un Cadru pentru calitatea auditului - care descrie elementele principale ce alcătuiesc un mediu de asigurare a calității auditului și un Cadru internațional pentru misiunile de asigurare.

Cele 3 volume ale Manualului IAASB, Ediția 2020, au fost adoptate de ASPAAS în conformitate cu prevederile legale.

Începând cu data publicării, de către Camera Auditorilor Financiar din România, a Manualului de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Misiuni de Asigurare și Servicii Conexe – Ediția 2020, toate misiunile de audit financiar se vor efectua în conformitate cu standardele prevăzute de prezentul manual.

Sperăm că această publicație va veni în sprijinul auditorilor financiar și stagiariilor în audit financiar din România, precum și al altor părți interesate, în adoptarea și menținerea unui comportament profesional de înaltă calitate, în interesul comun al publicului larg și al profesiei de audit naționale, europene și globale.

București, decembrie 2022

Adrian POPESCU,
*Președintele Camerei Auditorilor
Financiar din România*

Comitetul de traducere:

- Dr. Ciprian Teodor MIHĂILESCU, traducător principal, auditor financiar, membru CAFR, EVAL EXPERT SRL
- Adriana SPIRIDON, șef Compartiment admitere, pregătire continuă și stagiați, CAFR
- Rodica IACOB, șef Compartiment monitorizare, control, competență și cercetare profesională, CAFR
- Anca-Amuza CONABIE, auditor financiar, membru CAFR
- Cristina CIRCA, profesor asociat, Universitatea de Vest din Timișoara
- Liviana TEODORESCU, traducător

- Cristina SIMION, traducător
- Ana – Maria POSTÎRNĂCEANU, traducător
- Iarina DIMITRIU, traducător

Comitetul de revizuire:

- Clemente KISS, membru al Consiliului CAFR
- Ana DINCĂ, Moore Audit One SRL
- Florin TOMA, JPA Audit & Consultanță SRL
- Monica ȘTEFAN, Soter Audit SRL
- Alexandra MUTULESCU, Soter Audit SRL
- Corina DIMITRIU, Deloitte Audit SRL
- Cosmin PĂUN, Deloitte Audit SRL
- Oana BUHĂESCU, Ernst & Young Assurance Services SRL
- Carmen SPIRIDON, Ernst & Young Assurance Services SRL
- Nicoleta RUSU, KPMG România SRL
- Monica MOVILEANU, Pricewaterhouse Coopers Audit SRL
- Dana MIHĂILĂ (LUCANU), Pricewaterhouse Coopers Audit SRL
- Raluca MOISE, Audit Consulting Legal International SRL
- Alina FĂNIȚĂ, PKF Finconta SRL
- Dan ȘTIRBU, BDO Audit SRL
- Silviu AGACHE, inspector principal, CMCCCP CAFR
- Prof. univ. dr. Aurelia ȘTEFĂNESCU, Academia de Studii Economice din București
- Conf. univ. dr. Mirela NICHITA, Academia de Studii Economice din București
- Asist. univ. dr. Sînziana Maria RÎNDAȘU, Academia de Studii Economice din București
- Conf. univ. dr. Iulia Nicoleta RĂȘCANU, Academia de Studii Economice din București
- Conf. univ. dr. Diana PANAIT-IONCICĂ, Academia de Studii Economice din București
- Laura VORNICEANU, auditor financiar, membru CAFR
- Smaranda ȘTREANGĂ, auditor financiar, membru CAFR

PAGINĂ NECOMPLETATĂ INTENȚIONAT

MANUALUL DE REGLEMENTĂRI INTERNAȚIONALE DE CONTROL AL CALITĂȚII, AUDIT, REVIZUIRE, ALTE SERVICII DE ASIGURARE ȘI SERVICII CONEXE

PARTEA I

CUPRINS

	Pagina
Modificări de fond față de ediția din 2018 a Manualului și evoluții recente.....	1
Rolul Federației Internaționale a Contabililor.....	7
Structura reglementărilor emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare.....	8
Prefață la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe.....	9
Glosar de termeni	14
STANDARDE INTERNAȚIONALE PRIVIND CONTROLUL CALITĂȚII	
ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe	46
AUDITURILE INFORMAȚIILOR FINANCIARE ISTORICE	
200–299 Principii și responsabilități generale	
ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit	82
ISA 210, Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit.....	112
ISA 220, Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare.....	136
ISA 230, Documentația de audit	155
ISA 240, Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare	168
ISA 250 (Revizuit), Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare	215
ISA 260 (Revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta.. ..	235
ISA 265, Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere	263

PARTEA I

300–499 Evaluarea riscurilor și răspunsurile la riscurile evaluate

ISA 300, Planificarea unui audit al situațiilor financiare	275
ISA 315 (Revizuit), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său	289
ISA 320, Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit	345
ISA 330, Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate.....	355
ISA 402, Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii.....	379
ISA 450, Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului	405

500–599 Probe de audit

ISA 500, Probe de audit	419
ISA 501, Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate	442
ISA 505, Confirmări externe.....	453
ISA 510, Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale.....	465
ISA 520, Proceduri analitice	479
ISA 530, Eșantionarea în audit	487
ISA 540 (Revizuit), Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente.....	505
ISA 550, Părți afiliate	578
ISA 560, Evenimente ulterioare	605
ISA 570 (Revizuit), Continuitatea activității	617
ISA 580, Declarații scrise	646

600–699 Utilizarea activității altor persoane

ISA 600, Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor).....	661
ISA 610 (Revizuit în 2013), Utilizarea activității auditorilor interni	712
ISA 620, Utilizarea activității unui expert al auditorului	735

700–799 Concluziile și raportarea auditului

ISA 700 (Revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.....	756
ISA 701, Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent.....	810

PARTEA I

ISA 705 (Revizuit), Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent.....	834
ISA 706 (Revizuit), Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent.....	865
ISA 710, Informații comparative — Cifre comparative și situații financiare comparative	884
ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații	905
800–899 Domenii specializate	
ISA 800 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadre de raportare cu scop special.....	953
ISA 805 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor unei situații financiare	977
ISA 810 (Revizuit), Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate	1005
Note Internaționale de Practică privind Auditul	
IAPN 1000, Considerente speciale privind auditul instrumentelor financiare	1033
Standarde noi și revizuite care nu sunt încă în vigoare	
ISA 315 (Revizuit în 2019), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă	1100
Amendamente de conformitate și de concordanță la alte standarde internaționale, în urma ISA 315 (Revizuit în 2019)	1235
ISQM 1, Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirile ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe.....	1327
ISQM 2, Revizuirile calității misiunii.....	1418
ISA 220 (Revizuit), Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare	1440
Amendamente de conformitate la Standardele Internaționale de Audit (ISA) și materiale conexe, în urma proiectelor de management al calității	1484

PAGINĂ NECOMPLETATĂ INTENȚIONAT

MODIFICĂRI DE FOND FAȚĂ DE EDIȚIA 2018 A MANUALULUI ȘI EVOLUȚII RECENTE

Manualul IAASB 2019

Nu există un Manual IAASB din 2019. Singurul standard nou din 2019, în vigoare, a fost ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*, care a fost în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2019, care a fost inclus în Volumul I al Manualului din 2018. ISA 540 (Revizuit) a fost preluat în Manualul IAASB, ediția 2020 (a se vedea mai jos). Ediția din 2018 a Manualului IAASB rămâne în vigoare în 2018 și 2019.

Referințe

Acest manual cuprinde referiri la Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) și la Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Dacă nu se precizează altfel, referirile la IAS-uri și IFRS-uri se referă la IAS-urile și IFRS-urile în vigoare la data elaborării unei reglementări. În consecință, cititorii sunt atenționați că, atunci când a fost emis ulterior un standard IAS sau IFRS revizuit, ar trebui să se facă referire la cea mai recentă versiune a aceluia IAS sau IFRS.

Referirile la “țară” din acest manual ar trebui citite ca referiri la “țară sau jurisdicție.”

Reglementările emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare

Prezentul manual conține setul complet de reglementări emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) privind controlul calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, precum și Note Internaționale de Practică privind Auditul (IAPN) fără caracter obligatoriu. De asemenea, acesta include o prefață la reglementările IAASB, un glosar de termeni și alte materiale fără caracter obligatoriu. Prezenta ediție 2020 a Manualului IAASB înlocuiește ediția din 2018 a manualului.

Adăugiri și modificări

Partea I a Manualului IAASB

ISA 540 (Revizuit)

Standardul Internațional de Audit (ISA) 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente* a înlocuit ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor de informații aferente*.

ISA 540 (Revizuit) a fost preluat în Manualul IAASB, ediția 2020. Acest standard a fost prezentat la paginile 1043–1113 ale Manualului IAASB, ediția 2018 (*versiunea în limba engleză*). Au fost efectuate modificări de ansamblu, necesare pentru referințele la standardul revizuit. În ediția 2020 a Manualului IAASB au fost efectuate, de asemenea, amendamente de conformitate și amendamente rezultate la

alte standarde internaționale, prezentate la paginile 1114-1146 ale Manualului IAASB, ediția 2018 (*versiunea în limba engleză*). Alte modificări includ actualizarea referințelor, dacă a fost necesar, pentru a reflecta modificările aduse altor ISA-uri, în urma standardului revizuit.

IAPN 1000 nu a fost actualizat încă în urma modificărilor ISA 540 (Revizuit) – în ediția din 2021 a Manualului IAASB se vor efectua amendamentele de conformitate la IAPN 1000 în urma modificărilor ISA 540 (Revizuit) și ISA 315 (Revizuit în 2019).

Amendamente de conformitate la Standardele Internaționale IAASB, rezultate în urma Codului IESBA Revizuit

Modificări aferente amendamentelor de conformitate rezultate în urma restructurării Codului IESBA au fost efectuate în Părțile I și II ale Manualului IAASB, ediția 2020.

Partea II a Manualului IAASB

Cu excepția amendamentelor de conformitate menționate mai sus, rezultate în urma restructurării Codului IESBA, nu sunt alte adăugiri la Partea II a Manualului IAASB.

Partea III a Manualului

Nu sunt adăugiri la Partea III a Manualului IAASB.

Retrageri

Următoarele standarde incluse în ediția din 2018 a Manualului IAASB au fost retrase și înlocuite cu un standard revizuit, care nu este încă în vigoare:

Partea I a Manualului IAASB

- ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor de informații aferente*

Partea II a Manualului IAASB

Nu există retrageri în Partea II a Manualului IAASB, ediția 2020.

Standarde care nu sunt încă în vigoare

Următoarele standarde, care nu sunt încă în vigoare, au fost incluse la finalul Părții I a ediției din 2020 a Manualului IAASB:

- ISA 315 (Revizuit 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său* (paginile 1059–1187, *versiunea în limba engleză*)
- Amendamente de conformitate și de concordanță la alte ISA-uri, rezultate în urma ISA 315 (Revizuit 2019) (paginile 1188-1277, *versiunea în limba engleză*)

- ISQM 1, *Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirile ale situațiilor financiare sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe* (paginile 1278–1364, versiunea în limba engleză)
- ISQM 2, *Revizuirile calității misiunii* (paginile 1365–1386, versiunea în limba engleză)
- ISA 220 (Revizuit), *Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare* (paginile 1387–1431, versiunea în limba engleză)
- Amendamente de conformitate la alte ISA-uri și materiale conexe rezultate din proiectele de management al calității (paginile 1432–1464, versiunea în limba engleză)

Următoarele standarde, care nu sunt încă în vigoare, au fost incluse la finalul Părții II a ediției din 2020 a Manualului IAASB:

- ISRS 4400 (Revizuit), *Misiuni de compilare*

Modificări editoriale și alte modificări ale Manualului IAASB, ediția 2020

Pe lângă micile modificări editoriale efectuate, lista de mai jos cuprinde modificările aduse manualului sau reglementărilor publicate anterior.

Partea I

- Glosarul de termeni a fost actualizat cu definiții noi și revizuite din ISA 540 (Revizuit) și Amendamente de conformitate la Standardele Internaționale ale IAASB, ca urmare a Codului IESBA Revizuit
- ISA 210, nota de subsol 7—referință actualizată la “punctul 22”
- ISA 210, nota de subsol 9— referință actualizată la “punctul 22(b)(ii)”
- ISA 240, punctul 10—a fost înlăturat asterixul (*)
- ISA 500, punctul A41— punctul marcator 5 a fost modificat din “... a relevanței și/sau a credibilității ...” în “...a relevanței sau a credibilității ...” (acest punct a fost preluat din amendamentele de conformitate la ISA 540 (Revizuit))
- ISA 705 (Revizuit), punctul A7—referința din finalul punctului s-a modificat cu punctul A17 din ISA 450 (anterior era punctul A13A din ISA 450)
- ISQM 1, Punctul A177—ultima frază de la final este acum inclusă în lista punctelor marcatoare
- ISA 220 (Revizuit), Punctul A4—din a doua propoziție, a fost efectuată o modificare pentru a include ‘care’...”comunicarea informațiilor care permit...”
- Amendamente de conformitate aferente proiectelor de management al calității, ISA 620—nota de subsol 58 ar trebui să facă referire la ISA 220 (Revizuit) și ‘punct’ ar trebui să fie la plural (de ex., puncte)

- Amendamente de conformitate aferente proiectelor de management al calității, ISA 315 (Revizuit în 2019)—titlul “Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă” a fost mutat în chenarul aferent exemplului de la punctul A69.

Modificări la ISA 315 (Revizuit în 2019) și Amendamentele sale de conformitate

- Punctul 4—ultima frază - ...”la timp de sistemul de control intern al entității” a fost modificată în “la timp de controalele interne ale entității.”
- Punctul 5—frază “Așa cum se explică în ISA 200, riscul inerent este mai ridicat pentru unele aserțiuni și clase aferente de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații decât pentru altele” a fost ștearsă (aceasta a fost ștearsă din ISA 200 și, prin urmare, trebuie să fie ștearsă din paragrafele introductive la ISA 315 (Revizuit în 2019).
- Punctul A11—referința la nota de subsol 22 din al doilea punct marcator (după ISA 550) este redundantă și a fost eliminată.
- Punctul A83 – chenarul exemplu —a fost introdusă o virgulă în ultima frază ... pe parcursul perioadei, înțelegerea de către auditor ...
- Titlul de deasupra punctului A90 a fost modificat pentru consecvență în: *Înțelegerea componentelor sistemului de control intern al entității*
- Anexa 3, Punctul 9:
 - al 7-lea punct marcator – *Restructurări corporative* – ar trebui să fie sistemului de control intern (de ex., a fost introdus “de”).
 - al 10-lea punct marcator – *Utilizarea IT* – al doilea subpunct marcator: s-a modificat cu Riscuri legate de strategia de afaceri a entității (de ex., “entitate” a devenit a entității).
- Anexa 5, Punctul 20—nota de subsol 77 a fost eliminată.
- Anexa 6, Punctul 1(d)—cuvintele “De asemenea” au fost eliminate din ultima frază— fraza se citește acum ... Controalele la nivelul rețelei pot fi relevante atunci când ...
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit în 2019), nota de subsol 84 – referința s-a modificat către “punctul 13” (anterior era către punctele 17-22).
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit în 2019), ISA 230, Punctul A28—ultima frază de la final este acum inclusă în lista de puncte marcatoare.
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit în 2019), ISA 240—numerele punctelor pentru cerințe și materialele de aplicare au fost actualizate pentru a corespunde Manualului IAASB, ediția 2018 IAASB. Nu sunt afectate punctele cuprinse în ISA 240.

- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit în 2019), ISA 265—nota de subsol 88 a fost adăugată la Punctul 1 și la Punctul 2, penultima propoziție, “control intern” s-a modificat cu “sistemul de control intern al entității.”
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit 2019), ISA 330, Punctul A42 – ultimul punct marcat s-a modificat cu o frază la finalul punctului.
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit 2019), ISA 330, Punctul A46—numărul punctului a fost corectat cu A46.
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit 2019), ISA 330, nota de subsol 118—s-a modificat pentru a face referire la punctul 37.
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit 2019), ISA 402—notele de subsol 103 și 104 au fost modificate pentru a face referire la standardele relevante.
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit în 2019), ISA 402, Punctul A19—a fost adăugată nota de subsol 108.
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit în 2019), ISA 500, Punctul A1— a fost adăugată nota de subsol 119.
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit în 2019), Titlul ISA 530 a fost corectat “Eșantionarea în audit”.
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit în 2019), ISA 540 (Revizuit), Punctul A19—referirea la punctul 27 era tăiată de o linie și nu ar trebui eliminată— a fost eliminată tăierea textului.
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit în 2019), ISA 540 (Revizuit), Punctul 4—a treia frază apare acum cu text tăiat “~~Așa cum se explică în ISA 200, este mai ridicat pentru unele aserțiuni și clase aferente de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații decât pentru altele.~~”
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit în 2019), ISA 540 (Revizuit), Punctul A39—o parte a frazei lipsă este înlocuită la finalul celei de-a doua fraze: “... care tratează o astfel de complexitate sau subiectivitate pot fi mai probabil identificate ca relevante pentru audit.”
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit în 2019), ISA 540 (Revizuit), nota de subsol 142 ar trebui să facă referire doar la punctul 22(b).
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit în 2019), ISA 610, nota de subsol 153 a fost modificată pentru a face referire la ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 24(a)(ii)(e) și Anexa 4.
- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit în 2019), ISA 610, nota de subsol 154 s-a modificat referința la ISA 315 (Revizuit 2019) punctul 12(l)

- Amendamente de conformitate la ISA 315 (Revizuit în 2019), ISA 720 (Revizuit), Punctul A51—a fost adăugată nota de subsol 157: ISA 315 (Revizuit în 2019), punctele 19-26 și 37.

ROLUL FEDERAȚIEI INTERNAȚIONALE A CONTABILILOR

Federația Internațională a Contabililor (IFAC) servește interesul public contribuind la dezvoltarea unor organizații, piețe și economii puternice și durabile. Această promovează transparența, responsabilitatea și comparabilitatea raportării financiare, ajută la dezvoltarea profesiei contabile și comunică importanța și valoarea contabililor pentru infrastructura financiară globală. Înființată în 1977, IFAC cuprinde în prezent peste 175 de membri și asociați din peste 130 de țări și jurisdicții, reprezentând aproximativ 3 milioane de contabili cu drept de practică, din domeniul educației, serviciilor de stat, industriei și comerțului.

Parte a mandatului său în beneficiul interesului public, IFAC contribuie la elaborarea, adoptarea și implementarea unor standarde internaționale de audit și asigurare de înaltă calitate, în principal prin sprijinul acordat IAASB. IFAC asigură resursele umane, gestionarea utilităților, sprijină activitățile de comunicare și finanțarea acestui consiliu independent de elaborare a standardelor și facilitează nominalizările și procesul de selecție a membrilor consiliului.

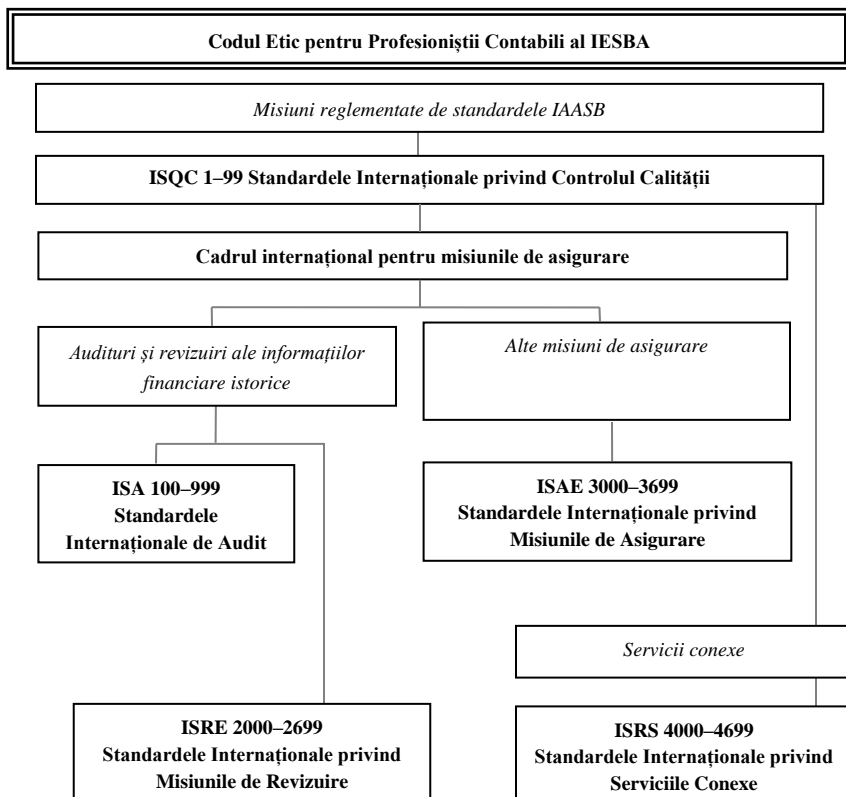
IAASB își stabilește agenda de lucru proprie și își aprobă publicațiile în conformitate cu procedura sa stabilită și fără implicarea IFAC. IFAC nu are nicio capacitate de a influența agenda sau publicațiile. IFAC publică manualele, standardele și alte publicații și deține drepturile de autor.

Independența IAASB este protejată în mai multe moduri:

- supravegherea formală, independentă și în interesul public a activității de elaborare a standardelor, asigurată de către Consiliul de Supraveghere a Interesului Public (a se vedea www.ipiob.org pentru mai multe informații), care include o procedură stabilită riguroasă ce implică consultarea publică,
- un apel public la nominalizări și supravegherea formală, independentă, a procesului de nominalizare/selecție de către Consiliul de Supraveghere a Interesului Public,
- transparență totală, atât în ceea ce privește procedura stabilită pentru elaborarea de standarde, cât și în ceea ce privește accesul public la materialele de pe agendă, reuniuni și bazele pentru concluzii publicate împreună cu fiecare standard final,
- implicarea unui Grup Consultativ și a observatorilor în procesul de elaborare a standardelor și
- cerința ca membrii IAASB, precum și organizațiile care înaintează nominalizări/ organizațiile angajatoare, să adere la misiunea consiliului de a acționa cu independență, integritate și în interesul public.

Pentru mai multe informații, consultați site-ul IFAC la www.ifac.org.

STRUCTURA REGLEMENTĂRIILOR EMISE DE CONSILIUL PENTRU STANDARDE INTERNAȚIONALE DE AUDIT ȘI ASIGURARE



PREFAȚĂ LA REGLEMENTĂRILE INTERNAȚIONALE DE CONTROL AL CALITĂȚII, AUDIT, REVIZUIRE, ALTE SERVICII DE ASIGURARE ȘI SERVICII CONEXE

(În vigoare începând cu 15 decembrie 2011)

CUPRINS

	Punct
Introducere	1–2
Reglementările IAASB	3–4
Reglementările obligatorii ale IAASB.....	3–4
Autoritatea Standardelor internaționale emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare	5–17
Standardele Internaționale de Audit	11
Standardele Internaționale privind Controlul Calității	12
Alte Standarde Internaționale	13–16
Raționamentul profesional	17
Aplicabilitatea Standardelor Internaționale	18–19
Materiale fără caracter obligatoriu	20–22
Note Internaționale de Practică privind Auditul	21–22
Note de practică aferente altor Standarde Internaționale	23
Publicațiile personalului	24
Limba	25

Introducere

1. Această prefață la *Reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe* este emisă pentru a facilita înțelegerea ariei de aplicare și a autorității reglementărilor Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), așa cum sunt prezentate în Termenii de referință ai IAASB.
2. IAASB este angajată obiectivului de a elabora un set de standarde internaționale și alte reglementări care sunt general acceptate la nivel mondial. Membrii IAASB acționează în interesul comun al publicului larg și al profesiei contabile globale. Aceasta ar putea avea drept rezultat adoptarea unei poziții cu privire la un anumit aspect care nu este conformă cu practicile curente din țara sau firma lor sau nu este conformă cu poziția celor care i-au nominalizat ca membri ai IAASB.

Reglementările IAASB

Reglementările cu caracter obligatoriu ale IAASB

3. Reglementările IAASB guvernează misiunile de audit, asigurare, revizuire, alte misiuni de asigurare și servicii conexe, desfășurate în conformitate cu standardele internaționale. Acestea nu prevalează asupra legilor sau reglementărilor locale care guvernează auditul situațiilor financiare istorice sau misiunile de asigurare cu privire la alte informații dintr-o anumită țară, care trebuie respectate în conformitate cu standardele naționale din țara respectivă. În eventualitatea în care legile sau reglementările locale sunt diferite față de standardele IAASB în ceea ce privește un anumit subiect sau intră în conflict cu acestea, o misiune efectuată în conformitate cu legile și reglementările locale nu va fi în mod automat conformă și cu standardele IAASB. Un profesionist contabil nu trebuie să declare conformitatea cu standardele IAASB decât dacă acesta s-a conformat în totalitate cu toate standardele relevante pentru misiune.
4. Reglementările cu caracter obligatoriu ale IAASB sunt standardele internaționale, care sunt emise respectând procedura stabilită declarată a IAASB.

Autoritatea standardelor internaționale emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare

5. Standardele Internaționale de Audit (ISA) se aplică auditului informațiilor financiare istorice.
6. Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ISRE) se aplică revizuirii informațiilor financiare istorice.
7. Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare (ISAE) se aplică misiunilor de asigurare, altele decât misiunile de audit și revizuire cu privire la informațiile financiare istorice.

8. Standardele Internaționale privind Serviciile Conexes (ISRS) se aplică misiunilor de compilare, misiunilor de aplicare a procedurilor convenite informațiilor și altor misiuni de servicii conexe, conform specificațiilor IAASB.
9. ISA-urile, ISRE-urile, ISAE-urile și ISRS-urile sunt denumite colectiv standardele pentru misiuni ale IAASB.
10. Standardele Internaționale privind Controlul Calității (ISQC-urile) se aplică tuturor serviciilor care intră sub incidența standardelor pentru misiuni ale IAASB.

Standardele Internaționale de Audit

11. ISA-urile sunt scrise în contextul unui audit al situațiilor financiare¹ efectuat de un auditor independent. Acestea vor fi adaptate, după cum este necesar, în circumstanțele în care se aplică auditurilor altor informații financiare istorice. Autoritatea ISA-urilor este prezentată în ISA 200.²

Standardele Internaționale privind Controlul Calității

12. ISQC-urile sunt scrise pentru a fi aplicate firmelor în ceea ce privește toate serviciile lor care intră sub incidența standardelor pentru misiuni ale IAASB. Autoritatea ISQC-urilor este prezentată în introducerea la ISQC-uri.

Alte standarde internaționale

13. Unele dintre standardele internaționale menționate la punctele 6–8 conțin: obiective, cerințe, materiale privind aplicarea și alte materiale explicative, un material introductiv și definiții. Acești termeni trebuie interpretați prin analogie directă cu modul în care sunt explicați în contextul ISA-urilor și al auditurilor situațiilor financiare în ISA 200.
14. Alte standarde internaționale identificate la punctele 6–8 conțin principii de bază și proceduri esențiale (identificate prin text scris cu caractere aldine și prin cuvântul „trebuie”), alături de îndrumările aferente sub forma materialelor explicative și altor materiale, inclusiv anexe. Principiile de bază și procedurile esențiale trebuie înțelese și aplicate în contextul materialelor explicative și al altor materiale care oferă îndrumări pentru aplicarea lor. Prin urmare, este necesar să se ia în considerare textul integral al unui standard pentru a înțelege și aplica principiile de bază și procedurile esențiale.
15. Principiile de bază și procedurile esențiale ale unui standard trebuie aplicate în toate cazurile în care sunt relevante în circumstanțele misiunii. Totuși, în circumstanțe excepționale, un profesionist contabil poate considera că este necesar să se abată de la o procedură esențială relevantă pentru a îndeplini scopul respectivei proceduri. Atunci când apare o astfel de situație, profesionistului contabil i se solicită să documenteze modul în care

1 Cu excepția cazului în care se specifică altfel, termenul “situații financiare” se referă la situațiile financiare care cuprind informații financiare istorice.

2 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

procedurile alternative efectuate îndeplinesc scopul procedurii și, dacă nu reies clar din altă sursă, motivele abaterii. Se preconizează că necesitatea ca profesionistul contabil să se abată de la o procedură esențială relevantă apare doar atunci când, în circumstanțele specifice misiunii, procedura ar fi ineficace.

16. Anexele, care fac parte din materialele privind aplicarea, reprezintă o parte integrantă a unui standard. Scopul și utilizarea vizate ale unei anexe sunt explicate în corpul standardului aferent sau în titlul și introducerea anexei înseși.

Raționamentul profesional

17. Natura standardelor internaționale impune profesionistului contabil să își exercite raționamentul profesional în aplicarea lor.

Aplicabilitatea standardelor internaționale

18. Aria de aplicare, data intrării în vigoare și orice limitare specifică a aplicabilității unui standard internațional specific sunt clarificate în fiecare standard. Cu excepția cazului în care standardul internațional specifică altfel, profesionistului contabil i se permite să aplice un standard internațional înainte de data intrării în vigoare specificată în cadrul acestuia.
19. Standardele internaționale sunt relevante pentru misiunile de audit din sectorul public. După caz, sunt incluse considerente suplimentare specifice entităților din sectorul public:
 - (a) În corpul unui standard internațional, în cazul ISA-urilor și ISQC-urilor, sau
 - (b) Într-o Perspectivă a sectorului public (PSP), care apare la finalul altor standarde internaționale.

Materiale fără caracter obligatoriu

20. Materialele fără caracter obligatoriu includ notele de practică emise de IAASB și publicațiile personalului. Materialele fără caracter obligatoriu nu fac parte din standardele internaționale ale IAASB.

Note Internaționale de Practică privind Auditul

21. Notele Internaționale de Practică privind Auditul (IAPN) nu impun auditorilor cerințe suplimentare, în afara celor prevăzute în ISA-uri, și nu modifică responsabilitatea auditorului de a se conforma tuturor ISA-urilor relevante pentru audit. IAPN-urile oferă asistență practică auditorilor. Scopul lor este să fie diseminate de către părțile responsabile pentru standardele naționale sau să fie utilizate în elaborarea de materiale naționale corespondente. Ele furnizează, de asemenea, materiale pe care firmele le pot utiliza în elaborarea programelor de formare și a îndrumărilor interne.
22. În funcție de natura temei (temelor) tratate, o IAPN poate ajuta auditorul la:

- Înțelegerea circumstanțelor entității și exercitarea de raționamente cu privire la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă,
- Exercitarea raționamentelor cu privire la reacția la riscurile evaluate, inclusiv a raționamentelor cu privire la procedurile care ar putea fi adecvate circumstanțelor, sau
- Tratarea considerentelor de raportare, inclusiv formarea unei opinii asupra situațiilor financiare și comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta.

Note de practică aferente altor standarde internaționale

23. IAASB poate emite, de asemenea, Note Internaționale de Practică privind Misiunile de Revizuire (IREPN), Note Internaționale de Practică privind Misiunile de Asigurare (IAEPN) și Note Internaționale de Practică privind Serviciile Conexă (IRSPN) pentru a servi aceluiași scop pentru ISRE-uri, ISAE-uri, respectiv ISRS-uri.

Publicațiile personalului

24. Publicațiile personalului sunt utilizate în sprijinul creșterii nivelului de conștientizare a practicienilor cu privire la aspectele semnificative noi sau emergente, făcând referire la cerințele și materiale de aplicare existente, sau pentru a le direcționa atenția către prevederile relevante ale reglementărilor IAASB.

Limba

25. Singurul text oficial al unui standard internațional, al unei note de practică, al unui proiect de expunere sau al altei publicații IAASB este cel publicat de IAASB în limba engleză.

GLOSAR DE TERMENI¹

(Ianuarie 2020)

A aprecia – A identifica și a analiza aspectele relevante, inclusiv efectuarea de proceduri suplimentare, dacă este necesar, pentru a ajunge la o anumită concluzie cu privire la un aspect. Termenul „apreciere” este utilizat, prin convenție, doar în legătură cu o serie de aspecte, incluzând probele, rezultatele procedurilor și eficacitatea răspunsului conducerii la un risc. (A se vedea, de asemenea, termenul *A evalua*)

A evalua – A analiza riscurile identificate de denaturare semnificativă pentru a determina importanța acestora. Termenul „a evalua” este utilizat, prin convenție, doar în legătură cu riscurile. (A se vedea, de asemenea, termenul *A aprecia*)

A investiga – A cerceta aspecte care rezultă din alte proceduri în vederea soluționării acestora.

Filtru – O unitate fizică sau un proces fizic de înlăturare a GES din atmosferă.

Înlăturare – GES pe care entitatea le-a înlăturat din atmosferă pe parcursul perioadei sau care ar fi fost emise în atmosferă dacă nu ar fi fost captate și transferate printr-un filtru.

Activități de control – Acele politici și proceduri care ajută la garantarea îndeplinirii directivelor conducerii. Activitățile de control sunt una dintre componentele controlului intern.

Ajustări proforma – În contextul informațiilor financiare neajustate, acestea includ:

- (a) Ajustări ale informațiilor financiare neajustate care ilustrează impactul unui eveniment semnificativ sau al unei tranzacții semnificative („eveniment” sau „tranzacție”), ca și când evenimentul s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la o dată anterioară, selectată în scopul ilustrării și
- (b) Ajustări ale informațiilor financiare neajustate care sunt necesare pentru compilarea informațiilor financiare proforma în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil al entității raportoare („entitatea”) și cu politicile sale contabile prevăzute de acel cadru.

Ajustările proforma includ informațiile financiare relevante ale unei companii care a fost, sau urmează să fie, dobândită („entitatea dobândită”) ori ale unei companii care a fost, sau urmează să fie, vândută („entitatea vândută”), în măsura în care aceste informații sunt utilizate pentru compilarea informațiilor financiare proforma („informațiile financiare ale entității dobândite sau ale entității vândute”).

* Denotă un termen definit în ISA-uri.

† Denotă un termen definit în ISQC 1.

1 În cazul misiunilor aferente sectorului public, termenii din acest glosar trebuie interpretați ca făcând referire la termenii echivalenți acestora din sectorul public.

Dacă termenii contabili nu au fost definiți în reglementările Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare, trebuie consultat Glosarul de termeni publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

**Alte informații* – Informații financiare sau nefinanciare (altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea) incluse în raportul anual al unei entități.

Alte informații (în contextul ISAE 3000 (Revizuit)) – Informații (altele decât informațiile specifice și raportul de asigurare aferent) care sunt incluse prin lege, reglementări sau uzanță, într-un document care conține informații specifice și în raportul de asigurare aferent.

An de referință – Un anumit an sau o medie pe mai mulți ani la care se raportează emisiile entității în timp.

*†*Angajați* – Profesioniști, alții decât partenerii, inclusiv orice experți angajați de firmă.

**Anomalie* – O denaturare sau o abatere care se poate demonstra că nu este reprezentativă pentru denaturările sau abaterile aferente unei populații.

Competențe și tehnici de asigurare – Acele competențe și tehnici de planificare, obținere a probelor, evaluare a probelor, comunicare și raportare, demonstrate de un practician de asigurare, care sunt distincte de experiența în ceea ce privește subiectul implicat al oricărei misiuni de asigurare specifice, sau de aprecierea ori evaluarea acestuia.

Aria de aplicare a unei revizuri – Procedurile de revizuire considerate necesare în circumstanțele date în vederea îndeplinirii obiectivului revizurii.

**Aserțiuni* – Declarații ale conducerii, explicite sau nu, care sunt incluse în situațiile financiare, așa cum sunt utilizate de auditor pentru a analiza diferitele tipuri de posibile denaturări care pot apărea. În contextul ISAE 3410, aserțiunile sunt definite drept declarații ale entității, explicite sau nu, care sunt incluse în declarația referitoare la GES, așa cum sunt utilizate de practician pentru a analiza diferitele tipuri de posibile denaturări care pot apărea.

*†*Asigurare* – (a se vedea termenul *Asigurare rezonabilă*)

Asigurare limitată (în contextul ISRE 2400 (Revizuit)) – Nivelul de asigurare obținut atunci când riscul misiunii este redus la un nivel acceptabil în circumstanțele misiunii, dar acel risc este mai mare decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, ca bază pentru exprimarea unei concluzii în conformitate cu prezentul ISRE. Combinația dintre natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de colectare a probelor este cel puțin suficientă pentru ca practicianul să obțină un nivel de asigurare pertinent. Pentru a fi pertinent, nivelul de asigurare obținut de practician ar trebui să sporească încrederea utilizatorilor vizați în situațiile financiare.

*†*Asigurare rezonabilă (în contextul misiunilor de audit și în controlul calității)* – Un nivel ridicat, dar nu absolut, de asigurare.

**Asistență directă* – Utilizarea auditorilor interni pentru a efectua proceduri de audit sub coordonarea, supravegherea și revizuirea auditorului extern.

Asociere – (a se vedea termenul *Asocierea auditorului cu informațiile financiare*)

Asocierea auditorului cu informațiile financiare – Un auditor este asociat cu informațiile financiare atunci când auditorul anexează un raport la acele informații sau când consimte ca numele auditorului să fie folosit într-o relație profesională.

Aspecte-cheie de audit – Acele aspecte care, conform raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță în auditul situațiilor financiare ale perioadei curente. Aspectele-cheie de audit sunt selectate dintre aspectele comunicate către persoanele responsabile cu guvernarea.

**Auditor* – Termenul „auditor” este folosit pentru a face referire la persoana sau persoanele care efectuează auditul, de obicei partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii ori, după caz, firma. În cazul în care un ISA are în vedere, în mod expres, ca o cerință sau o responsabilitate să fie îndeplinită de partenerul de misiune, se folosește mai degrabă termenul „partener de misiune” în loc de „auditor”. Termenii „partener de misiune” și „firmă” trebuie interpretați, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți acestora din sectorul public.

**Auditor cu experiență* – O persoană fizică (din interiorul sau din exteriorul firmei) care are experiență practică în audit și o înțelegere rezonabilă a:

- (a) Proceselor de audit,
- (b) ISA-urilor și a cerințelor legale și de reglementare aplicabile,
- (c) Mediului de afaceri în care entitatea își desfășoară activitatea și
- (d) Aspectelor privind auditul și raportarea financiară relevante pentru domeniul de activitate al entității.

**Auditor precedent* – Auditorul dintr-o firmă de audit diferită, care a auditat situațiile financiare ale unei entități în perioada anterioară și care a fost înlocuit de auditorul curent.

Auditori interni – Acele persoane care desfășoară activitățile specifice funcției de audit intern. Auditorii interni pot aparține unui departament de audit intern sau unei funcții echivalente.

**Auditorul componentei* – Un auditor care, la cererea echipei misiunii la nivelul grupului, efectuează activități cu privire la informațiile financiare aferente unei componente pentru auditul grupului.

**Auditorul entității utilizatoare de servicii* – Un auditor care auditează și raportează cu privire la situațiile financiare ale unei entități utilizatoare de servicii.

Auditorul entității utilizatoare de servicii (în contextul ISAE 3402) – Un auditor care auditează și raportează cu privire la situațiile financiare ale unei entități utilizatoare de servicii.²

**Auditorul organizației prestatoare de servicii* – Un auditor care, la solicitarea organizației prestatoare de servicii, furnizează un raport de asigurare cu privire la controalele unei organizații prestatoare de servicii.

2 În cazul unei organizații subcontractoare de servicii, auditorul unei organizații prestatoare de servicii care utilizează serviciile furnizate de organizația subcontractoare de servicii este, de asemenea, un auditor al entității utilizatoare de servicii.

Auditorul organizației prestatoare de servicii (în contextul ISAE 3402) – Un practician care, la solicitarea organizației prestatoare de servicii, furnizează un raport de asigurare cu privire la controalele unei organizații prestatoare de servicii.

**Auditul grupului – Auditul situațiilor financiare ale grupului.*

**Cadru de conformitate – (a se vedea termenii Cadru de raportare financiară aplicabil și Cadru de raportare cu scop general).*

**Cadru de prezentare fidelă – (a se vedea termenii Cadru de raportare financiară aplicabil și Cadru de raportare cu scop general).*

**Cadru de raportare cu scop general – Un cadru de raportare financiară conceput pentru a îndeplini nevoile comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori. Cadru de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate.*

Termenul „cadru de prezentare fidelă” este folosit pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu cerințele cadrului și:

- (a) Recunoaște explicit sau implicit faptul că, pentru a se asigura o prezentare fidelă a situațiilor financiare, poate fi necesară prezentarea de către conducere a unor informații mai ample decât cele prevăzute în mod specific de cadrul de raportare sau
- (b) Recunoaște explicit faptul că ar putea fi necesară o decizie a conducerii de a se abate de la o cerință din cadrul de raportare pentru a asigura prezentarea fidelă a situațiilor financiare. Astfel de abateri se preconizează a fi necesare doar în circumstanțe extrem de rare.

Termenul „cadru de conformitate” este folosit pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu cerințele cadrului, însă nu conține aspectele de la literele (a) sau (b) de mai sus.³

**Cadru de raportare cu scop special – Un cadru de raportare financiară conceput pentru a îndeplini nevoile de informații financiare ale unor utilizatori specifici. Cadru de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate.⁴*

**Cadru de raportare financiară aplicabil – Cadrul de raportare financiară adoptat de conducere și, după caz, de persoanele responsabile cu guvernarea în vederea întocmirii situațiilor financiare, care este acceptabil având în vedere natura entității și obiectivul situațiilor financiare sau care este prevăzut de legislație sau reglementări. În contextul ISRS 4410 (Revizuit)⁵, se face referire mai degrabă la informațiile financiare decât la situațiile financiare.*

Termenul „cadru de prezentare fidelă” este folosit pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu cerințele cadrului și:

3 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 13(a).
 4 ISA 200, punctul 13(a).
 5 ISA 4410 (revizuit), *Misiuni de compilare*.

- (a) Recunoaște explicit sau implicit faptul că, pentru a se asigura o prezentare fidelă a situațiilor financiare, poate fi necesară prezentarea de către conducere a unor informații mai ample decât cele prevăzute de cadrul de raportare sau
- (b) Recunoaște în mod explicit faptul că ar putea fi necesară o decizie a conducerii de a se abate de la o cerință din cadrul de raportare pentru a asigura prezentarea fidelă a situațiilor financiare. Astfel de abateri se preconizează a fi necesare doar în circumstanțe extrem de rare.

Termenul „cadru de conformitate” este folosit pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu cerințele cadrului, însă nu conține mențiunile de la literele (a) și (b) de mai sus.

*† *Cerințe etice relevante (în contextul ISQC 1)* – Cerințe etice sub incidența cărora intră echipa misiunii și partenerul de revizuire a controlului de calitate a misiunii, atunci când efectuează audituri sau revizuirii ale situațiilor financiare sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe, care cuprind, de obicei, prevederile *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) împreună cu cerințele naționale care sunt mai restrictive.

Cerințe etice relevante (în contextul ISA-urilor) – Cerințe etice sub incidența cărora intră echipa misiunii și partenerul de revizuire a controlului de calitate a misiunii, atunci când efectuează o misiune de audit, care cuprind, de obicei, prevederile *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA), referitoare la auditul situațiilor financiare, împreună cu cerințele naționale care sunt mai restrictive.

Cerințe etice relevante (în contextul ISRE 2400 (Revizuit)) - Cerințe etice sub incidența cărora intră echipa misiunii atunci când efectuează o misiune de revizuire, care cuprind, de obicei, prevederile *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA), referitoare la revizuirea situațiilor financiare, împreună cu cerințele naționale care sunt mai restrictive.

Cerințe etice relevante (în contextul ISRE 4410 (Revizuit)) - Cerințe etice sub incidența cărora intră echipa misiunii atunci când efectuează o misiune de compilare, care cuprind, de obicei, prevederile *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA), referitoare la misiunile de compilare, împreună cu cerințele naționale care sunt mai restrictive.

**Cifre comparative* – Informații comparative în cadrul cărora sumele și alte prezentări de informații pentru perioada anterioară sunt incluse ca parte integrantă a situațiilor financiare pentru perioada curentă și se intenționează a fi interpretate doar în raport cu sumele și alte prezentări de informații aferente perioadei curente (numite „cifre ale perioadei curente”). Nivelul de detalieri din sumele și prezentările de

informații corespondente este dictat, în principal, de relevanța sa față de cifrele perioadei curente.

Circumstanțele misiunii – Contextul general care definește respectiva misiune, inclusiv: termenii misiunii; dacă este o misiune de asigurare rezonabilă sau o misiune de asigurare limitată, caracteristicile subiectului implicat; criteriile de măsurare sau evaluare; nevoile de informații ale utilizatorilor vizați; caracteristicile relevante ale părții responsabile, ale persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului și ale părții contractante și mediului acestora; precum și alte aspecte, de exemplu, evenimente, tranzacții, condiții și practici care pot avea un efect semnificativ asupra misiunii.

**Competență* – Aptitudinile, cunoștințele și experiența într-un anumit domeniu.

**Componentă* – O entitate sau o activitate de afaceri pentru care conducerea grupului sau a componentei întocmește informații financiare care trebuie incluse în situațiile financiare ale grupului.

**Componentă semnificativă* – O componentă identificată de echipa misiunii la nivelul grupului (i) care are o importanță financiară individuală pentru grup sau (ii) care, ca urmare a naturii sau a circumstanțelor sale specifice, va include, probabil, riscuri importante de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului.

**Condiții preliminare pentru un audit* – Folosirea de către conducere a unui cadru de raportare financiară acceptabil pentru întocmirea situațiilor financiare și acordul conducerii și, după caz, al persoanelor responsabile cu guvernanta privind premisa⁶ pe baza căreia este efectuat un audit.

**Conducere* – Persoana (persoanele) cu responsabilități executive în desfășurarea operațiunilor entității. În cazul anumitor entități din anumite jurisdicții, conducerea include o parte dintre sau toate persoanele responsabile cu guvernanta, de exemplu, membrii executivi ai unui consiliu de guvernanta sau un proprietar-administrator.

**Conducerea componentei* – Conducerea responsabilă pentru întocmirea informațiilor financiare ale unei componente.

**Conducerea grupului* – Conducerea responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare ale grupului.

**Confirmare externă* – Probă de audit obținută sub formă de răspuns scris adresat direct auditorului de la o terță parte (partea care confirmă), în format tipărit, electronic sau în alt format.

Controale privind accesul – Proceduri menite să restricționeze accesul la terminale, programe și date online. Controalele privind accesul constau în „autentificarea utilizatorului” și „autorizarea utilizatorului”. „Autentificarea utilizatorului” are, în general, scopul de a identifica un utilizator prin intermediul numelui de utilizator unic, al parolilor, al cardurilor de acces sau al datelor biometrice. „Autorizarea utilizatorului” constă în reguli de acces pentru a determina resursele informatice la

6 ISA 200, punctul 13.

care poate avea acces fiecare utilizator. Mai precis, astfel de proceduri sunt menite să prevină sau să detecteze:

- Accesul neautorizat la terminale, programe și date online,
- Introducerea unor tranzacții neautorizate,
- Modificări neautorizate ale fișierelor de date,
- Folosirea programelor informatice de către personal neautorizat și
- Folosirea unor programe informatice care nu au fost autorizate.

Controale ale aplicațiilor în tehnologia informației – Proceduri manuale sau automate care funcționează, de obicei, la nivel de proces operațional. Controalele aplicațiilor pot avea un rol de prevenire sau de detectare și sunt proiectate pentru a asigura integritatea înregistrărilor contabile. În consecință, controalele aplicațiilor se referă la procedurile utilizate pentru inițierea, înregistrarea, procesarea și raportarea tranzacțiilor sau ale altor date financiare.

**Controale complementare ale entității utilizatoare de servicii* – Controalele despre care organizația prestatoare de servicii presupune, la conceperea serviciilor sale, că vor fi aplicate de entitățile utilizatoare de servicii și care, dacă este necesar pentru îndeplinirea obiectivelor de control, sunt identificate în descrierea sistemului său.

Controale din organizația prestatoare de servicii – Controalele referitoare la îndeplinirea unui obiectiv de control care este tratat de raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.

Controale dintr-o organizație subcontractoare de servicii – Controalele dintr-o organizație subcontractoare de servicii care au scopul de a oferi o asigurare rezonabilă cu privire la îndeplinirea unui obiectiv de control.

Controale generale în tehnologia informației – Politici și proceduri care se referă la mai multe aplicații și care susțin funcționarea eficace a controalelor aplicațiilor, contribuind la asigurarea funcționării corespunzătoare continue a sistemelor informatice. Controalele generale în tehnologia informației includ, de obicei, controalele aferente operațiunilor centrelor de date și operațiunilor de rețea; achiziția, modificarea și mentenanța software-ului de sistem; securitatea accesului; și achiziția, dezvoltarea și menținerea sistemelor de aplicații.

**Controale la nivelul grupului* – Controale concepute, implementate și menținute de conducerea grupului asupra raportării financiare a grupului.

**Control intern* – Procesul proiectat, implementat și menținut de persoanele responsabile cu guvernarea, de conducere și de alte categorii de personal cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități referitoare la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor, și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Termenul „controale” face referire la orice aspecte ale uneia sau a mai multor componente ale controlului intern.

Criterii – Parametri de referință utilizați pentru a măsura sau a evalua subiectul implicit. „Criteriile aplicabile” sunt criteriile utilizate într-o misiune specifică.

Criterii adecvate – (a se vedea termenul *Criterii*)

Criterii aplicabile (în contextul ISAE 3410⁷) – Criteriile utilizate de entitate pentru a cuantifica și raporta emisiile sale în declarația referitoare la GES.

Criterii aplicabile (în contextul ISAE 3420⁸) – Criteriile utilizate de partea responsabilă atunci când compilează informațiile financiare proforma. Criteriile pot fi stabilite de o organizație autorizată sau recunoscută de elaborare a standardelor ori prin legislație sau reglementări. Atunci când nu există criterii stabilite, acestea vor fi elaborate de partea responsabilă.

**Criterii aplicate (în contextul ISA 810 (Revizuit)⁹)* – Criteriile aplicate de conducere la întocmirea situațiilor financiare sintetizate.

Cuantificare – Procesul de determinare a cantității de GES care au legătură, direct sau indirect, cu entitatea, așa cum sunt emise (sau înlăturate) de surse specifice (sau filtre).

**Data aprobării situațiilor financiare* – Data la care au fost întocmite toate situațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, și la care cei care au autoritatea necesară au declarat că își asumă responsabilitatea pentru acele situații financiare.

**Data emiterii situațiilor financiare* – Data la care raportul auditorului și situațiile financiare auditate sunt puse la dispoziția terțelor părți.

**Data raportului auditorului* – Data la care auditorul datează raportul asupra situațiilor financiare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit).¹⁰

†Data raportului (în legătură cu controlul de calitate) – Data selectată de practician pentru a data raportul.

**Data situațiilor financiare* – Data finalului celei mai recente perioade acoperite de situațiile financiare.

Declarația organizației prestatoare de servicii – Declarația scrisă privind aspectele la care se face referire la litera (b) din definiția unui raport cu privire la descrierea, proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii (în cazul unui raport de tip 2) sau la litera (b) din definiția unui raport cu privire la descrierea și proiectarea controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii (în cazul unui raport de tip 1).

Declarație referitoare la GES – O declarație care prezintă elementele constitutive și cuantifică emisiile de GES ale unei entități pentru o perioadă (uneori cunoscută drept un inventar al emisiilor) și, după caz, informațiile comparative și notele explicative care includ un rezumat al politicilor semnificative de cuantificare și raportare. Declarația referitoare la GES a unei entități poate include, de asemenea, o enumerare pe categorii

7 ISAE 3410, *Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră.*

8 ISAE 3420, *Misiuni de asigurare pentru raportarea asupra compilării informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune.*

9 ISA 810 (Revizuit), *Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate.*

10 ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.*

a înlăturării sau a deducerilor pentru emisii. În cazul în care misiunea nu acoperă întreaga declarație referitoare la GES, termenul „declarație referitoare la GES” trebuie interpretat ca reprezentând partea care este acoperită de misiune. Declarația referitoare la GES constituie „informațiile specifice” ale misiunii.¹¹

**Declarație scrisă* – O afirmație scrisă a conducerii furnizată auditorului pentru a confirma anumite aspecte sau pentru a fundamenta alte probe de audit. În acest context, declarațiile scrise nu includ situații financiare, aserțiuni din acestea sau înregistrări și evidențe justificative.

Deducere pentru emisii – Orice element inclus în declarația entității referitoare la GES care este dedus din totalul emisiilor raportate, dar care nu reprezintă o înlăturare; include, de obicei, drepturile de compensare achiziționate, dar poate include și o varietate de alte instrumente sau mecanisme precum credite de performanță și cote care sunt recunoscute de o schemă de reglementare sau de o altă schemă din care face parte entitatea.

**Deficiență în controlul intern* – Aceasta există atunci când:

- (a) Un control este proiectat, implementat sau efectuat într-o așa manieră încât nu poate preveni, sau detecta și corecta, denaturările din situațiile financiare în timp util sau
- (b) Lipssește un control necesar pentru a preveni, sau detecta și corecta, denaturările din situațiile financiare în timp util.

**Deficiență semnificativă în controlul intern* – O deficiență sau o combinație de deficiențe în controlul intern care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, este suficient de importantă pentru a merita atenția persoanelor responsabile cu guvernarea.

**Denaturare* – O diferență între valoarea raportată, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element din situațiile financiare și valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea care este prevăzută pentru respectivul element pentru a fi în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau de eroare.

Când auditorul exprimă o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine fidelă, denaturările includ, de asemenea, acele ajustări ale valorilor, clasificărilor, prezentărilor sau descrierilor care, potrivit raționamentului auditorului, sunt necesare astfel încât situațiile financiare să fie prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau să ofere o imagine fidelă.

În contextul ISAE 3000 (Revizuit), o denaturare este definită drept o diferență între informațiile specifice și măsurarea sau evaluarea adecvată a subiectului implicat în conformitate cu criteriile. Denaturările pot fi intenționate sau neintenționate, calitative sau cantitative și includ omisiunile.

¹¹ ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12 (x).

În contextul ISRS 4410 (Revizuit), o denaturare este definită drept o diferență între valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element raportat în informațiile financiare și valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea prevăzută pentru ca respectivul element să fie în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau de eroare.

Când informațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, denaturările includ, de asemenea, acele ajustări ale valorilor, clasificărilor, prezentărilor sau descrierilor care, potrivit raționamentului practicianului, sunt necesare astfel încât informațiile financiare să fie prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau să ofere o imagine fidelă.

**Denaturare tolerabilă* – O valoare monetară stabilită de auditor pentru care acesta încearcă să obțină un nivel de asigurare adecvat, conform căruia valoarea monetară stabilită de el nu este depășită de denaturarea reală din cadrul populației.

Denaturarea altor informații – Există o denaturare a altor informații atunci când aceste alte informații sunt incorect declarate sau induc în eroare în alt mod (inclusiv deoarece omit sau ascund informații necesare pentru înțelegerea corectă a unui aspect prezentat în alte informații).

Denaturarea unui fapt (în legătură cu alte informații) (în contextul ISAE 3000 (Revizuit)) – Alte informații care nu au legătură cu aspectele ce apar în informațiile specifice sau în raportul de asigurare și care sunt incorect declarate sau prezentate. O denaturare semnificativă a unui fapt poate submina credibilitatea documentului care conține informațiile specifice.

**Denaturări necorectate* – Denaturări pe care auditorul le-a cumulat pe parcursul auditului și care nu au fost corectate.

†*Documentația misiunii* – Evidența activității efectuate, a rezultatelor obținute și a concluziilor la care a ajuns practicianul (uneori se utilizează și termenii „documente de lucru” sau „foi de lucru”).

**Documentație de audit* – Evidența procedurilor de audit efectuate, a probelor de audit relevante obținute și a concluziilor la care a ajuns auditorul (uneori se utilizează și termenii „documente de lucru” sau „foi de lucru”).

**Dosar de audit* – Unul sau mai multe dosare sau alte medii de stocare, în format fizic sau electronic, care conțin înregistrările ce alcătuiesc documentația de audit a unei misiuni specifice.

Drept de compensare achiziționat – O deducere pentru emisii în care entitatea plătește pentru scăderea emisiilor unei alte entități (reduceri ale emisiilor) sau pentru creșterea înlăturărilor emisiilor unei alte entități (intensificare a înlăturărilor), în raport cu un prag de referință ipotetic.

*†*Echipe misiunii* – Toți partenerii și personalul care efectuează o misiune, inclusiv orice persoane contractate de firmă sau de o firmă din rețea, care efectuează proceduri aferente misiunii. Termenul exclude experții externi ai auditorului contractați de firmă sau de o firmă din rețea. Termenul „echipe misiunii” exclude, de

asemenea, persoanele din funcția de audit intern a clientului care oferă asistență directă pentru o misiune de audit în cazul în care auditorul extern se conformează cerințelor ISA 610 (Revizuit în 2013).¹²

*†*Echipele misiunii (în contextul ISAE 3000 (Revizuit))*¹³ – Toți partenerii și personalul care efectuează o misiune și orice persoane contractate de firmă sau de o firmă din rețea care efectuează proceduri aferente misiunii. Termenul exclude experții externi ai practicianului contractați de firmă sau de o firmă din rețea.

**Echipele misiunii la nivelul grupului* – Partenerii, inclusiv partenerul de misiune la nivelul grupului, și angajații care stabilesc strategia de audit generală a grupului, comunică cu auditorii componentelor, desfășoară activități pentru procesul de consolidare și evaluează concluziile rezultate din probele de audit ca bază pentru formarea unei opinii asupra situațiilor financiare ale grupului.

**Element* – (a se vedea termenul *Element al unei situații financiare*)

**Element al unei situații financiare (în contextul ISA 805 (Revizuit))*¹⁴ – Un element, cont sau aspect al unei situații financiare.

Emisii – GES care, pe parcursul perioadei relevante, au fost emise în atmosferă sau ar fi fost emise în atmosferă dacă nu ar fi fost captate și trecute printr-un filtru. Emisiile pot fi clasificate astfel:

- Emisii directe (cunoscute, de asemenea, drept emisii de tip 1), care reprezintă emisii din surse deținute sau controlate de entitate.
- Emisii indirecte, care reprezintă emisiile care sunt o consecință a activităților entității, dar care provin din surse deținute sau controlate de o altă entitate. Emisiile indirecte pot fi clasificate, în continuare, astfel:
 - Emisii de tip 2, care reprezintă emisii asociate energiei transferate către și consumate de entitate.
 - Emisii de tip 3, care reprezintă toate celelalte emisii indirecte.

Entitate (în contextul ISAE 3410) – Entitatea cu personalitate juridică, entitatea economică sau partea identificabilă a unei entități economice sau cu personalitate juridică (de exemplu, o fabrică individuală sau alt tip de unitate, precum un depozit de deșeuri) sau o combinație de entități cu personalitate juridică sau alte entități ori părți din aceste entități (de exemplu, o asociere în participație) la care se referă emisiile din declarația referitoare la GES.

*†*Entitate cotate* – O entitate ale cărei acțiuni, obligațiuni sau datorii sunt cotate sau listate pe o bursă de valori recunoscută sau sunt tranzacționate conform reglementărilor unei burse de valori recunoscute sau ale unui alt organism echivalent.

12 ISA 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, stabilește limitele pentru utilizarea asistenței directe. De asemenea, acesta recunoaște faptul că auditorului extern i se poate interzice prin legi sau reglementări să obțină asistență directă din partea auditorilor interni. Prin urmare, utilizarea asistenței directe este limitată la situațiile în care aceasta este permisă.

13 ISAE 3000 (Revizuit), *Alte misiuni de asigurare decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*.

14 ISA 805 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor unei situații financiare*.

Entitate mică – O entitate care întrunește, de obicei, caracteristici calitative precum:

- (a) Concentrarea drepturilor de proprietate și a conducerii la un număr mic de persoane (adesea o singură persoană – fie o persoană fizică, fie o altă companie care deține entitatea, cu condiția ca proprietarul să prezinte caracteristicile calitative relevante) și
- (b) Una sau mai multe dintre următoarele caracteristici:
 - (i) Tranzacții directe și lipsite de complicații,
 - (ii) Contabilitate simplă,
 - (iii) Puține linii de activitate și puține produse în cadrul liniilor de activitate,
 - (iv) Puține controale interne,
 - (v) Puține niveluri de conducere cu responsabilități legate de un spectru larg de controale, sau
 - (vi) Personal puțin, mare parte având un spectru larg de îndatoriri.

Aceste caracteristici calitative nu sunt exhaustive, ele nu vizează exclusiv entitățile mici, iar entitățile mici nu prezintă neapărat toate aceste caracteristici.

**Entitate utilizatoare de servicii* – O entitate care utilizează o organizație prestatoare de servicii și ale cărei situații financiare sunt auditate.

Entitate utilizatoare de servicii (în contextul ISAE 3402) – O entitate care utilizează o organizație prestatoare de servicii.

Eroare – O denaturare neintenționată în situațiile financiare, inclusiv omiterea unei valori sau a unei prezentări de informații.

**Estimare contabilă* – O valoare monetară pentru care măsurarea, în conformitate cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, este supusă incertitudinii estimării.

**Estimare punctuală a conducerii* – Valoarea selectată de conducere pentru recunoașterea sau prezentarea în situațiile financiare drept o estimare contabilă.

**Estimare punctuală sau interval de estimare a(l) auditorului¹⁵* – O valoare, respectiv un interval de valori, elaborate de auditor în vederea evaluării estimării punctuale a conducerii.

**Eșantionare* – (a se vedea termenul *Eșantionarea în audit*)

**Eșantionare statistică* – O abordare a eșantionării care are următoarele caracteristici:

- (a) Selectarea aleatorie a elementelor eșantionului și
- (b) Utilizarea teoriei probabilității pentru a evalua rezultatele eșantionului, inclusiv măsurarea riscului de eșantionare.

15 ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă, și a prezentărilor de informații aferente.*

O abordare a eșantionării care nu prezintă caracteristicile de la literele (a) și (b) este considerată o eșantionare nestatistică.

**Eșantionarea în audit (eșantionare)* – Aplicarea procedurilor de audit pentru mai puțin de 100% din elementele din cadrul unei populații cu relevanță pentru audit în așa fel încât toate unitățile de eșantionare să aibă posibilitatea de a fi selectate, cu scopul de a-i furniza auditorului o bază rezonabilă în funcție de care să formuleze concluzii cu privire la întreaga populație.

**Evenimente ulterioare* – Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului și fapte care îi devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului.

**Excepție* – Un răspuns care indică o diferență între informațiile a căror confirmare a fost solicitată sau conținute în evidența entității și informațiile furnizate de partea care confirmă.

**Expert* – (a se vedea termenii *Expert al auditorului* și *Expert al conducerii*).

**Expert al auditorului* – O persoană sau o organizație care deține competențe într-un alt domeniu decât contabilitatea sau auditul, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată de auditor în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate. Un expert al auditorului poate fi fie un expert intern al auditorului (care este un partener¹⁶ sau un angajat, inclusiv un angajat temporar, al firmei auditorului sau al unei firme din rețea), fie un expert extern al auditorului.

**Expert al conducerii* – O persoană sau o organizație care deține competențe într-un alt domeniu decât contabilitatea sau auditul, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată de entitate pentru a o ajuta la întocmirea situațiilor financiare.

Expert al practicianului – O persoană sau o organizație care deține competențe într-un alt domeniu decât asigurarea, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată de practician în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate. Un expert al practicianului poate fi fie un expert intern al practicianului (care este un partener sau un angajat, inclusiv un angajat temporar, al firmei practicianului sau al unei firme din rețea), fie un expert extern al practicianului.

Persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul – Partea (părțile) care măsoară sau evaluează subiectul implicat în raport cu criteriile. Persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul dispune de competențe în ceea ce privește subiectul implicat.

Factor de emisie – Un factor matematic sau o rată de conversie a măsurii unei activități (de exemplu, litri de combustibil consumați, kilometri parcurși, numărul de animale crescute sau tonele de produs fabricat) într-o estimare a cantității de GES asociate acelei activități.

**Factori ai riscului de fraudă* – Evenimente sau condiții care indică un stimulent sau o presiune pentru a comite o fraudă sau care oferă o oportunitate pentru a comite

16 Termenii „partener” și „firmă” trebuie interpretați, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți acestora din sectorul public.

o fraudă.

*†*Firmă* – Un practician individual, un parteneriat sau o corporație ori o altă entitate de profesioniști contabili. Termenul „firmă” trebuie interpretat, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți acestuia din sectorul public.

*†*Firmă de audit* – (a se vedea termenul *Firmă*).

*†*Firmă din cadrul unei rețele* – O firmă sau o entitate care aparține unei rețele.

**Fraudă* – Un act intenționat comis de una sau mai multe persoane din conducere, din rândul persoanelor responsabile cu guvernanta, angajaților sau unor terțe părți, care implică recurgerea la înșelăciune pentru a obține un avantaj injust sau ilegal.

**Funcția de audit intern* – O funcție a unei entități care efectuează activități de asigurare și consultanță cu scopul de a evalua și a îmbunătăți eficacitatea proceselor de guvernanta, gestionare a riscurilor și control intern ale entității.

Gaze cu efect de seră (GES) – Dioxidul de carbon (CO₂) și orice alte gaze a căror includere în declarația referitoare la GES este prevăzută de criteriile aplicabile, cum ar fi: metan, protoxid de azot, hexafluorură de sulf, hidrofluorocarburi, perfluorocarburi și clorofluorocarburi. Alte gaze decât dioxidul de carbon sunt exprimate, de regulă, în funcție de echivalentul lor în dioxid de carbon (CO₂-e).

**Generalizat* – Un termen utilizat, în contextul denaturărilor, pentru a descrie efectele denaturărilor asupra situațiilor financiare sau posibilele efecte ale denaturărilor asupra situațiilor financiare, dacă există, care nu au fost detectate din cauza imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate. Efectele generalizate asupra situațiilor fi nanciare sunt acelea care, potrivit raționamentului auditorului:

- (a) Nu sunt limitate la elemente, conturi sau aspecte specifice ale situațiilor financiare,
- (b) Dacă sunt astfel limitate, reprezintă sau ar putea reprezenta o parte substanțială din situațiile financiare, sau
- (c) În legătură cu prezentările de informații, sunt fundamentale pentru înțelegerea situațiilor financiare de către utilizatori.

**Grad de adecvare (a probelor de audit)* – Un indicator al calității probelor de audit; respectiv relevanța și credibilitatea lor în sprijinirea concluziilor pe care se bazează opinia auditorului.

**Grup* – Toate componentele ale căror informații financiare sunt incluse în situațiile financiare ale grupului. Un grup are întotdeauna mai mult de o componentă.

Guvernanta – Descrie rolul persoanei (persoanelor) sau al organizației (organizațiilor) cu responsabilitatea de a supraveghea direcția strategică a entității și obligațiile legate de răspunderea entității.

Guvernanta corporativă – (a se vedea termenul *Guvernanta*)

Importanță – Însemnătatea relativă a unui aspect, într-un anumit context. Importanța unui aspect este examinată de practician în contextul în care este analizat acesta.

Aceasta ar putea include, de exemplu, o perspectivă rezonabilă în ceea ce privește modificarea sau influențarea deciziilor utilizatorilor vizați ai raportului întocmit de practician; sau, ca un alt exemplu, atunci când contextul se referă la un raționament privind raportarea sau neraportarea unui aspect către persoanele responsabile cu guvernarea, dacă aspectul ar fi considerat de aceștia ca fiind important în relație cu responsabilitățile lor. Importanța poate fi privită în contextul unor factori cantitativi și calitativi, cum ar fi dimensiunea relativă, natura și efectul asupra subiectului specific și interesele exprimate de utilizatorii vizați sau destinatari.

Incertitudine – Un aspect al cărui rezultat depinde de acțiuni sau evenimente viitoare care nu se află sub controlul direct al entității, dar care pot afecta situațiile financiare.

**Incertitudinea estimării* – Susceptibilitatea unei lipse inerente de precizie în măsurare.

*Independența*¹⁷ include:

- (a) Independența în gândire – starea de spirit care permite exprimarea unei opinii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional și care permite individului să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.
- (b) Independența percepută – evitarea faptelor și circumstanțelor care sunt atât de importante încât o parte terță rezonabilă și informată, ar concluziona în mod rezonabil că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale unei firme sau ale unui membru al echipei de asigurare au fost compromise.

**Informații comparative* – Sumele și prezentările de informații incluse în situațiile financiare în legătură cu una sau mai multe perioade anterioare în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. În contextul ISAE 3410, informațiile comparative sunt definite ca sumele și prezentările de informații incluse în declarația referitoare la GES în legătură cu una sau mai multe perioade anterioare.

**Informații financiare istorice* – Informații exprimate în termeni financiari cu privire la o anumită entitate, care rezultă în principal din sistemul contabil al acelei entități, referitoare la evenimente economice care au avut loc în perioade anterioare sau la condiții ori circumstanțe în anumite momente din trecut.

Informații financiare neajustate – Informațiile financiare ale entității cărora partea responsabilă le aplică ajustările proforma.

Informații financiare proforma – Informațiile financiare prezentate împreună cu ajustările pentru a ilustra impactul unui eveniment sau al unei tranzacții asupra informațiilor financiare neajustate ca și când evenimentul s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost *efec tuată* la o dată anterioară selectată în scopul ilustrării. În acest ISAE se presupune că informațiile financiare proforma sunt prezentate sub formă tabelară, alcătuită din (a) informațiile financiare neajustate, (b) ajustările proforma și (c) coloana proforma rezultată.

17 Conform definiției din *Codul etic pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* al IESBA (*Codul IESBA*).

Informații financiare prognozate – Informații financiare bazate pe ipoteze cu privire la evenimentele care pot avea loc în viitor și posibilele acțiuni ale unei entități. Informațiile financiare prognozate pot fi sub forma unei previziuni, a unei proiecții sau a unei combinații între acestea. (A se vedea termenii *Previziune* și *Proiecție*)

Informații financiare publicate – Informațiile financiare ale entității ori ale unei entități dobândite sau vândute care sunt făcute publice.

Informații sau situații financiare interimare – Informațiile financiare (care pot reprezenta mai puțin decât un set complet de situații financiare, așa cum sunt definite mai sus) emise la date interimare (de obicei semestrial sau trimestrial) cu privire la o perioadă financiară.

Informații specifice – Rezultatul măsurării sau evaluării subiectului implicit în raport cu criteriile, și anume, informațiile care rezultă din aplicarea criteriilor asupra subiectului implicit.

Informații suplimentare – Informații care sunt prezentate împreună cu situațiile financiare care nu sunt prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil folosit la întocmirea situațiilor financiare, prezentate de regulă fie în cadrul unor tabele suplimentare, fie sub forma unor note adiționale.

Inspecție (ca procedură de audit) – Examinarea înregistrărilor sau a documentelor interne sau externe în formă tipărită, electronică sau sub altă formă ori o examinare fizică a unui activ.

*†*Inspecție (în legătură cu controlul de calitate)* – În legătură cu misiunile finalizate, procedurile concepute pentru a oferi probe ale conformării echipelor misiunilor cu politicile și procedurile de control de calitate ale firmei.

**Interval de estimare al auditorului* – (a se vedea termenul *Estimare punctuală a auditorului*)

Intervievare – Intervievarea constă în solicitarea de informații, atât financiare, cât și nefinanciare, de la persoane în cunoștință de cauză din interiorul sau din afara entității.

Intervievare (în contextul ISRE 2400 (Revizuit)) – Intervievarea constă în solicitarea de informații de la persoane în cunoștință de cauză din interiorul sau din afara entității.

Deturnare de active – Presupune furtul activelor unei entități și este deseori comisă de angajați în valori relativ mici și nesemnificative. Totuși, poate implica și conducerea, care este de obicei mai în măsură să mascheze sau să disimuleze deturnarea de active astfel încât să fie greu de detectat.

Limită la nivel organizațional – Limita care determină ce operațiuni trebuie incluse în declarația entității referitoare la GES.

**Lipsa răspunsului* – Lipsa răspunsului sau răspunsul parțial al părții care confirmă la o solicitare de confirmare pozitivă ori o solicitare de confirmare returnată fără să fi ajuns la destinatar.

Mediu de control – Include funcțiile de guvernare și de conducere și atitudinile, cunoștințele și acțiunile persoanelor responsabile cu guvernarea și ale conducerii cu

privire la controlul intern al entității și importanța acestuia în cadrul entității. Mediul de control este o componentă a controlului intern.

Mediu IT – Politicile și procedurile pe care entitatea le implementează și infrastructura IT (echipamente, sisteme de operare etc.) și programele de aplicații utilizate de aceasta pentru susținerea operațiunilor întreprinderii și realizarea strategiilor de afaceri.

Metodă de excludere – Metodă de tratare a serviciilor furnizate de o organizație subcontractoare de servicii, în care organizația prestatoare de servicii include în descrierea sistemului său natura serviciilor furnizate de o organizație subcontractoare de servicii, dar obiectivele de control relevante și controalele aferente ale respectivei organizații subcontractoare de servicii sunt excluse din descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și din aria de aplicare a misiunii auditorului organizației prestatoare de servicii. Descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și aria de aplicare a misiunii auditorului organizației prestatoare de servicii includ controalele din organizația prestatoare de servicii prin care se monitorizează eficacitatea controalelor din organizația subcontractoare de servicii, care ar putea include revizuirea de către organizația prestatoare de servicii a unui raport de asigurare cu privire la controalele din organizația subcontractoare de servicii.

Metodă de includere – Metodă de tratare a serviciilor furnizate de o organizație subcontractoare de servicii, prin care organizația prestatoare de servicii include în descrierea sistemului său natura serviciilor furnizate de o organizație subcontractoare de servicii, iar obiectivele de control relevante și controalele aferente ale respectivei organizații subcontractoare de servicii sunt incluse în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și în aria de aplicare a misiunii auditorului organizației prestatoare de servicii.

Misiune de asigurare – O misiune în care un practician are ca scop obținerea de probe suficiente și adecvate pentru a exprima o concluzie menită să sporească gradul de încredere a utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, cu privire la informațiile specifice (adică rezultatul măsurării sau evaluării unui subiect implicit în raport cu criteriile). Fiecare misiune de asigurare este clasificată în funcție de două dimensiuni:

- (i) Fie o misiune de asigurare rezonabilă, fie o misiune de asigurare limitată:
 - a. Misiune de asigurare rezonabilă – O misiune de asigurare în care practicianul reduce riscul misiunii la un nivel acceptabil de scăzut în circumstanțele misiunii, ca bază pentru concluzia sa. Concluzia practicianului este exprimată într-o formă care redă opinia practicianului cu privire la rezultatul măsurării sau evaluării subiectului implicit în raport cu criteriile.
 - b. Misiune de asigurare limitată – O misiune de asigurare în care practicianul reduce riscul misiunii la un nivel acceptabil în circumstanțele misiunii, dar în care acel risc este mai mare decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, ca bază pentru exprimarea unei concluzii într-o formă care arată dacă, pe baza procedurilor efectuate și

a probelor obținute, practicianul a identificat un anumit aspect (anumite aspecte) care îl determină să creadă că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate într-o misiune de asigurare limitată sunt limitate în comparație cu cele necesare într-o misiune de asigurare rezonabilă, dar sunt planificate în așa fel încât să se obțină un nivel de asigurare care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, este pertinent. Pentru a fi pertinent, nivelul de asigurare obținut de practician ar trebui să sporească încrederea utilizatorilor vizați în informațiile specifice într-o măsură care să fie în mod clar relevantă.

- (ii) Fie o misiune de atestare, fie o misiune directă:
- a. Misiune de atestare – O misiune de asigurare în care o parte, alta decât practicianul efectuează o măsurare sau evaluare a subiectului implicit în raport cu criteriile. De asemenea, adeseori o parte, alta decât practicianul, prezintă informațiile specifice rezultate într-un raport sau declarație. În unele cazuri, totuși, informațiile specifice pot fi prezentate de practician în raportul de asigurare. Într-o misiune de atestare, concluzia practicianului vizează măsura în care informațiile specifice conțin sau nu denaturări semnificative. Concluzia practicianului poate fi formulată cu privire la:
 - i. Subiectul implicit și criteriile aplicabile,
 - ii. Informațiile specifice și criteriile aplicabile, sau
 - iii. O declarație făcută de partea adecvată (părțile adecvate).
 - b. Misiune directă – O misiune de asigurare în care practicianul efectuează o măsurare sau evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile aplicabile și prezintă informațiile specifice rezultate ca parte implicită a raportului de asigurare sau ca anexă. Într-o misiune directă, concluzia practicianului tratează rezultatul raportat al măsurării sau evaluării subiectului implicit în raport cu criteriile.

Misiune de asigurare limitată – (a se vedea termenul *Misiune de asigurare*) *Misiune de asigurare rezonabilă* – (a se vedea termenul *Misiune de asigurare*)

**Misiune de audit inițială* – O misiune în care fie:

- (a) Situațiile financiare ale perioadei anterioare nu au fost auditate, fie
- (b) Situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de un auditor precedent.

Misiune de compilare – O misiune în care un practician își pune în aplicare cunoștințele de contabilitate și de raportare financiară pentru a asista conducerea la întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale unei entități în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil și în care raportează conform prevederilor prezentului ISRS. În cadrul ISRS 4410 (Revizuit), termenii „a compila”, „compilare” și „compilat” sunt folosiți în acest context.

Misiune de revizuire – Obiectivul unei misiuni de revizuire este de a-i permite unui auditor să declare dacă, pe baza unor proceduri care nu furnizează toate probele care ar fi prevăzute pentru un audit, auditorul a identificat aspecte care îl determină să considere că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.

Misiune pe baza procedurilor convenite – O misiune în care un auditor este contractat pentru a efectua acele proceduri de natura unui audit asupra cărora auditorul a convenit împreună cu entitatea și cu orice terțe părți relevante și pentru a raporta cu privire la constatările factice. Destinatarul raportului își formează propriile concluzii pe baza raportului auditorului. Raportul este destinat exclusiv acelor părți care au convenit asupra procedurilor ce urmează să fie efectuate, deoarece alte persoane, care nu cunosc motivele pentru care au fost aplicate procedurile, pot interpreta în mod eronat rezultatele.

*†*Monitorizare (în legătură cu controlul calității)* – Un proces care presupune o analiză și o evaluare permanente ale sistemului de control al calității din cadrul firmei, inclusiv o inspecție periodică a unei selecții de misiuni finalizate, al cărui scop este acela de a oferi firmei o asigurare rezonabilă privind faptul că sistemul său de control al calității funcționează în mod eficace.

Monitorizarea controalelor – Un proces de evaluare a eficacității performanțelor controlului intern în timp. Aceasta include evaluarea proiectării și funcționării controalelor la momentul oportun și luarea măsurilor de remediere necesare, ajustate conform noilor condiții. Monitorizarea controalelor este o componentă a controlului intern.

**Neconformitate (în contextul ISA 250¹⁸)* – Omisiuni sau fapte comise de entitate, intenționat sau nu, care contravin legilor sau reglementărilor în vigoare. Astfel de acte includ tranzacțiile încheiate de entitate ori în numele sau în locul acesteia de către persoanele responsabile cu guvernarea, conducere sau angajați. Neconformitatea nu include conduita personală neadecvată (care nu are legătură cu activitățile de afaceri ale entității) a persoanelor responsabile cu guvernarea, conducerii sau angajaților entității.

Obiectivul controlului – Ținta sau scopul unui anumit aspect al controalelor. Obiectivele controlului se referă la riscurile pe care controalele încearcă să le atenueze.

Observare – Constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri care este efectuat(ă) de alte părți, de exemplu, observarea de către auditor a inventarierii stocurilor efectuate de către personalul entității ori a efectuării activităților de control.

**Opinie de audit* – (a se vedea termenii *Opinie modificată* și *Opinie nemodificată*)

**Opinie de audit la nivelul grupului* – Opinia de audit asupra situațiilor financiare ale grupului.

**Opinie modificată* – O opinie cu rezerve, o opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare.

18 ISA 250, *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare.*

**Opinie nemodificată* – Opinia exprimată de auditor atunci când acesta concluzionează că situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.¹⁹

**Organizație prestatoare de servicii* – O organizație terță (sau un segment al unei organizații terțe) care furnizează entităților utilizatoare de servicii niște servicii care fac parte din sistemele informaționale relevante pentru raportarea financiară ale acelor entități.

Organizație prestatoare de servicii (în contextul ISAE 3402) – O organizație terță (sau un segment al unei organizații terțe) care furnizează entităților utilizatoare de servicii niște servicii care este probabil să fie relevante pentru controlul intern al acelor entități în ceea ce privește raportarea financiară.

**Organizație subcontractoare de servicii* – O organizație prestatoare de servicii utilizată de altă organizație prestatoare de servicii pentru realizarea unora dintre serviciile furnizate entităților utilizatoare, servicii care fac parte din sistemele de informații relevante pentru raportarea financiară ale acelor entități utilizatoare de servicii.

Organizație subcontractoare de servicii (în contextul ISAE 3402) – O organizație prestatoare de servicii utilizată de altă organizație prestatoare de servicii pentru realizarea unora dintre serviciile furnizate entităților utilizatoare, servicii care este probabil să fie relevante pentru controlul intern al acelor entități utilizatoare de servicii în ceea ce privește raportarea financiară.

**Paragraf de Evidențiere a unor aspecte* – Un paragraf inclus în raportul auditorului care face referire la un aspect prezentat sau descris corespunzător în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare.

**Paragraf privind Alte aspecte* – Un paragraf inclus în raportul auditorului care face referire la un alt aspect decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului.

**Parte afiliată* – O parte care este fie:

- (a) O parte afiliată așa cum este definită în cadrul de raportare financiară aplicabil, fie
- (b) Acolo unde cadrul de raportare financiară aplicabil nu stabilește cerințe privind părțile afiliate sau stabilește cerințe minime:
 - (i) O persoană sau o altă entitate care deține controlul sau o influență semnificativă, în mod direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari, asupra entității raportoare,
 - (ii) O altă entitate asupra căreia entitatea raportoare deține controlul sau o influență semnificativă, în mod direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari sau

19 Punctele 25-26 tratează frazele utilizate pentru a exprima această opinie în cazul unui cadru de prezentare fidelă, respectiv al unui cadru de conformitate.

- (iii) O altă entitate care se află sub control comun cu entitatea raportoare, având:
- a. Proprietari comuni care controlează,
 - b. Proprietari care sunt rude apropiate, sau
 - c. Personal-cheie din conducere comun.

Totuși, entitățile care se află sub controlul comun al unui stat (adică al unei administrații naționale, regionale sau locale) nu sunt considerate afiliate, cu excepția cazului în care acestea se angajează în tranzacții semnificative sau împart între ele resurse într-o măsură semnificativă.

Parte contractantă – Partea (părțile) care contractează practicianul în vederea efectuării misiunii de asigurare.

Parte responsabilă – Partea responsabilă (părțile responsabile) de subiectul implicat.

*†*Partener* – Orice persoană care are autoritatea de a încheia angajamente în numele firmei în ceea ce privește efectuarea unei misiuni de servicii profesionale.

*†*Partener de misiune*²⁰ – *Partenerul sau o altă persoană din firmă care este responsabil(ă) de misiune, de efectuarea acesteia și de raportul emis în numele firmei și care, atunci când este necesar, deține autoritatea adecvată acordată de un organism profesional, legal sau de reglementare. Termenul „Partener de misiune” trebuie interpretat, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți acestuia din sectorul public.*

**Partener de misiune la nivelul grupului* – Partenerul sau altă persoană din cadrul firmei care este responsabil(ă) pentru misiunea de audit la nivelul grupului și efectuarea acesteia, precum și pentru raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului emis în numele firmei. În cazul în care auditori comuni efectuează auditul grupului, partenerii misiunii comune și echipele lor de misiune constituie împreună partenerul de misiune la nivelul grupului și echipa misiunii la nivelul grupului.

*†*Partener de revizuire a controlului de calitate a misiunii* – Un partener, o altă persoană din firmă, o persoană din exterior cu o calificare adecvată sau o echipă formată din astfel de persoane, dintre care niciuna nu face parte din echipa misiunii, care dețin(e) o experiență și o autoritate suficiente și adecvate pentru a evalua obiectiv raționamentele semnificative ale echipei misiunii și concluziile la care aceasta a ajuns în formularea raportului.

*†*Persoană externă cu o calificare adecvată* – O persoană din afara firmei care deține competențele și capacitatea necesare pentru a acționa ca partener de misiune, de exemplu, un partener al unei alte firme sau un angajat (cu experiența adecvată) fie al unui organism profesional de contabilitate ai cărui membri pot efectua audituri și revizuirii ale informațiilor financiare istorice ori alte misiuni de asigurare sau servicii conexe, fie al unei organizații care oferă servicii relevante de control al calității.

20 Termenii „partener de misiune”, „partener” și „firmă” trebuie interpretați, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți acestora din sectorul public.

**Persoane responsabile cu guvernanta* – Persoana (persoanele) sau organizația (organizațiile) (de exemplu, un administrator care este o corporație) cu responsabilitatea de a supraveghea orientarea strategică a entității și obligațiile legate de răspunderea entității. Aceasta include și supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru unele entități din anumite jurisdicții, termenul „persoane responsabile cu guvernanta” poate include personalul din conducere, de exemplu, membrii executivi ai unui consiliu de guvernanta al unei entități din sectorul public sau privat sau un proprietar-administrator.²¹

**†Personal* – Parteneri și angajați.

Plafon și tranzacționare – Un sistem care stabilește limitele generale ale emisiilor, alocă participanților cote de emisii și le permite acestora să tranzacționeze cote și credite de emisii între ei.

**Populație* – Întregul set de date din care este selectat un eșantion și despre care auditorul dorește să tragă concluzii.

Practician – Un profesionist contabil cu drept de practică.

Practician (în contextul ISAE 3000 (Revizuit)) – Persoana (persoanele) care desfășoară misiunea (de obicei partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii ori, după caz, firma). În cazul în care acest ISAE are în vedere, în mod expres, ca o cerință sau o responsabilitate să fie îndeplinită de partenerul de misiune, se folosește mai degrabă termenul „partener de misiune” în loc de „practician”.

Practician (în contextul ISRE 2400 (Revizuit)) – Un profesionist contabil cu drept de practică. Termenul include partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii ori, după caz, firma. În cazul în care ISRE 2400 (Revizuit) are în vedere, în mod expres, ca o cerință sau o responsabilitate să fie îndeplinită de partenerul de misiune, se folosește mai degrabă termenul „partener de misiune” în loc de „practician”. Termenii „partener de misiune” și „firmă” trebuie interpretați, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți acestora din sectorul public.

Practician (în contextul ISRS 4410 (Revizuit)) – Un profesionist contabil cu drept de practică care efectuează misiunea de compilare. Termenul include partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii ori, după caz, firma. În cazul în care ISRS 4410 (Revizuit) are în vedere, în mod expres, ca o cerință sau o responsabilitate să fie îndeplinită de partenerul de misiune, se folosește mai degrabă termenul „partener de misiune” în loc de „practician”. Termenii „partener de misiune” și „firmă” trebuie interpretați, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți acestora din sectorul public.

**Prag de semnificație funcțional* – Valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se

21 Pentru o analiză a diversității structurilor de guvernanta, a se vedea punctele A1-A8 din ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*.

referă, de asemenea, la valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații. În contextul ISAE 3410, pragul de semnificație funcțional este definit drept valoarea sau valorile stabilite de practician la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru declarația referitoare la GES pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație al declarației referitoare la GES. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se referă, de asemenea, la valoarea sau valorile stabilite de practician la un nivel mai scăzut decât nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite tipuri de emisii sau prezentări de informații.

**Pragul de semnificație al componentei* – Pragul de semnificație al unei componente determinat de echipa misiunii la nivelul grupului.

**Premisa referitoare la responsabilitățile conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu guvernanta pe baza căreia este efectuat un audit* – Recunoașterea și înțelegerea de către conducere și, după caz, de către persoanele responsabile cu guvernanta a faptului că au următoarele responsabilități esențiale pentru efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile. Acestea sunt:

- (a) Responsabilitatea pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil, inclusiv, după caz, pentru prezentarea fidelă a acestora,
- (b) Responsabilitatea pentru controlul intern pe care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta îl consideră a fi necesar pentru întocmirea unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare și
- (c) Responsabilitatea de a furniza auditorului:
 - (i) Acces la toate informațiile despre care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta știu că sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte,
 - (ii) Informațiile suplimentare pe care auditorul le poate solicita din partea conducerii și, după caz, din partea persoanelor responsabile cu guvernanta în scopul auditului și
 - (iii) Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul determină că este necesar să obțină probe de audit.

În contextul unui cadru de prezentare fidelă, litera (a) de mai sus poate fi reformulată astfel: „pentru întocmirea și prezentarea *fidelă* a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară” sau „pentru întocmirea unor situații financiare *care reflectă o imagine fidelă* în conformitate cu cadrul de raportare financiară”.

Formularea „premise referitoare la responsabilitățile conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu guvernanta pe baza căreia este efectuat un audit” poate fi denumită, de asemenea, „premisă”.

Previziune – Informații financiare prognozate întocmite pe baza ipotezelor referitoare la evenimentele viitoare preconizate de conducere și acțiunile pe care conducerea preconizează că le va întreprinde la data întocmirii informațiilor (ipoteze privind cea mai bună estimare).

Probe – Informațiile utilizate de practician pentru a ajunge la o concluzie. Probele includ atât informațiile din sistemele informatice relevante, dacă există, cât și alte informații. În contextul ISAE-urilor:

- (i) Suficiența probelor este un indicator al cantității probelor.
- (ii) Gradul de adecvare al probelor este un indicator al calității probelor.

**Probe de audit* – Informațiile utilizate de auditor pentru a ajunge la concluziile pe care se bazează opinia auditorului. Probele de audit includ atât informațiile cuprinse în înregistrările contabile care stau la baza situațiilor financiare, cât și alte informații. (A se vedea termenii *Suficiență a probelor de audit* și *Grad de adecvare a probelor de audit*.)

**Procedură de fond* – O procedură de audit concepută pentru a detecta denaturările semnificative de la nivelul aserțiunilor. Procedurile de fond includ:

- (a) Teste de detaliu (ale claselor de tranzacții, ale soldurilor conturilor și ale prezentărilor de informații) și
- (b) Proceduri analitice de fond.

**Proceduri analitice* – Evaluări ale informațiilor financiare efectuate prin intermediul unei analize a relațiilor plauzibile dintre date, atât financiare, cât și nefinanciare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, acele investigații considerate a fi necesare cu privire la fluctuațiile sau relațiile identificate care nu corespund cu alte informații relevante sau care diferă în mod semnificativ de valorile preconizate.

**Proceduri de evaluare a riscului* – Procedurile de audit efectuate pentru a obține o înțelegere a entității și a mediului acesteia, inclusiv a controlului intern al entității, pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor.

Proceduri de revizuire – Procedurile considerate necesare pentru îndeplinirea obiectivului unei misiuni de revizuire, în primul rând interviuările personalului entității și procedurile analitice aplicate datelor financiare.

Proceduri suplimentare – Proceduri efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, inclusiv teste ale controalelor (dacă există), teste de detaliu și proceduri analitice.

Procesul de evaluare a riscului entității – O componentă a controlului intern care reprezintă procesul din cadrul entității pentru identificarea riscurilor de afaceri relevante pentru obiectivele de raportare financiară și pentru luarea deciziilor privind acțiunile întreprinse în vederea tratării acelor riscuri, precum și rezultatele acestora.

*Profesionist contabil*²² – O persoană care este membră a unui organism membru al IFAC.

*Profesionist contabil cu drept de practică*²³ – Un profesionist contabil, indiferent de categoria de servicii (audit, fiscalitate sau consultanță), dintr-o firmă care furnizează servicii profesionale. Acest termen este folosit și pentru a face referire la firmele de profesioniști contabili cu drept de practică.

Proiecție – Informații financiare prognozate, întocmite pe baza:

- (a) Ipotezelor teoretice referitoare la evenimente viitoare și acțiuni ale conducerii despre care nu se preconizează că vor avea loc neapărat, de exemplu, când unele entități sunt în faza de început sau iau în considerare o schimbare majoră în natura activităților, sau a
- (b) Unei combinații între cele mai bune estimări și ipotezele teoretice.

Prospect de emisiune – Un document emis în temeiul unor cerințe legale sau de reglementare referitor la titlurile de valoare ale entității, pe baza căruia se intenționează ca o terță parte să ia o decizie de investiție.

Raport anual – Un document ori un set de documente, întocmit(e) de obicei anual de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernanta în conformitate cu legislația, reglementările sau uzanța, în scopul de a furniza proprietarilor (sau unor părți interesate similare) informații cu privire la operațiunile entității și la poziția financiară și rezultatele financiare ale entității, așa cum au fost prezentate în situațiile financiare. Un raport anual conține sau însoțește situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea și include de obicei informații despre evoluția entității, perspectivele sale viitoare și riscurile și incertitudinile cu care se confruntă, o declarație a organismului de conducere a entității și rapoarte referitoare la aspecte ce țin de guvernanta.

**Raport cu privire la descrierea și proiectarea controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii (denumit în ISA 402²⁴ raport de tip 1)* – Un raport care cuprinde:

- (a) O descriere, întocmită de conducerea organizației prestatoare de servicii, a sistemului, a obiectivelor de control și a controalelor aferente ale organizației prestatoare de servicii, care au fost proiectate și implementate la o dată specificată și
- (b) Un raport emis de auditorul organizației prestatoare de servicii cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă care include opinia acestuia cu privire la descrierea sistemului, a obiectivelor de control și a controalelor aferente ale organizației prestatoare de servicii și la gradul de adecvare a proiectării controalelor în vederea atingerii obiectivelor de control specificate.

22 Conform definiției din *Codul IESBA*.

23 Conform definiției din *Codul IESBA*.

24 ISA 402, *Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii*.

Raport cu privire la descrierea și proiectarea controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii (denumit în ISAE 3402²⁵ „raport de tip 1”) (în contextul ISAE 3402) - Un raport care cuprinde:

- (a) Descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii,
- (b) O declarație scrisă a organizației prestatoare de servicii conform căreia, sub toate aspectele semnificative și pe baza criteriilor adecvate:
 - (i) Descrierea prezintă fidel sistemul organizației prestatoare de servicii, așa cum este proiectat și implementat la data specificată,
 - (ii) Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii erau proiectate adecvat la data specificată și
- (c) Un raport de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii care furnizează o concluzie de asigurare rezonabilă cu privire la aspectele de la (b) (i)-(ii) de mai sus.

**Raport cu privire la descrierea, proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii (denumit în ISA 402 raport de tip 2)*

– Un raport care cuprinde:

- (a) O descriere, întocmită de conducerea organizației prestatoare de servicii, a sistemului, a obiectivelor de control și a controalelor aferente ale organizației prestatoare de servicii, a proiectării și implementării acestora la o dată specificată sau pe parcursul unei perioade specificate și, în unele cazuri, a eficacității operaționale a acestora pe parcursul unei perioade specificate și
- (b) Un raport emis de auditorul organizației prestatoare de servicii cu scopul furnizării unei asigurări rezonabile, care include:
 - (i) Opinia auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii, a obiectivelor de control și a controalelor aferente, la gradul de adecvare al proiectării controalelor în vederea atingerii obiectivelor de control specificate și la eficacitatea operațională a controalelor și
 - (ii) O descriere a testelor controalelor realizate de auditorul organizației prestatoare de servicii și a rezultatelor acestora.

Raport cu privire la descrierea, proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii (denumit în ISAE 3402 „raport de tip 2”) (în contextul ISAE 3402) – Un raport care cuprinde:

- (a) Descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii,
- (b) O declarație scrisă a organizației prestatoare de servicii conform căreia, sub toate aspectele semnificative și pe baza criteriilor adecvate:

25 ISA 402, *Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii.*

- (i) Descrierea prezintă fidel sistemul organizației prestatoare de servicii, așa cum este proiectat și implementat pe tot parcursul perioadei specificate,
 - (ii) Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii erau proiectate adecvat pe tot parcursul perioadei specificate și
 - (iii) Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii au funcționat eficient pe tot parcursul perioadei specificate și
- (c) Un raport de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii care:
- (i) Furnizează o concluzie de asigurare rezonabilă cu privire la aspectele de la (b) (i)-(iii) de mai sus și
 - (ii) Include o descriere a testelor controalelor și a rezultatelor acestora.

Raportare financiară frauduloasă – Presupune denaturări intenționate, inclusiv omiteri ale unor valori sau prezentări de informații în situațiile financiare, pentru a induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare.

**Rata tolerabilă a abaterii* – O rată a abaterii de la procedurile de control intern prevăzute, stabilită de auditor, pentru care auditorul încearcă să obțină un nivel de asigurare adecvat, conform căruia rata abaterii stabilită de auditor nu este depășită de rata reală a abaterii din cadrul populației.

**Raționament profesional* – Aplicarea pregătirii, a cunoștințelor și a experienței relevante, în contextul dat de standardele de audit, contabilitate și etică, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate în circumstanțele misiunii de audit.

Raționament profesional (în contextul ISAE 3000 (Revizuit)) – Aplicarea pregătirii, a cunoștințelor și a experienței relevante, în contextul dat de standardele de asigurare și etică, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate în circumstanțele misiunii.

Raționament profesional (în contextul ISRE 2400 (Revizuit)) – Aplicarea pregătirii, a cunoștințelor și a experienței relevante, în contextul dat de standardele de asigurare, contabilitate și etică, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate în circumstanțele misiunii de revizuire.

Recalculare – Constă în verificarea acurateții matematice a documentelor sau înregistrărilor.

**Registre contabile* – Evidențe ale înregistrărilor contabile inițiale și înregistrări suport, precum cecuri și evidențe ale transferurilor electronice de fonduri; facturi; contracte; registrul Cartea mare și registrele auxiliare, înregistrările contabile și alte ajustări ale situațiilor financiare care nu sunt reflectate în înregistrările contabile formale; și evidențe precum foile de lucru și foile de calcul care justifică alocarea costurilor, calculele, reconcilierile și prezentările de informații.

Reefectuare – Executarea de către auditor, în mod independent, a procedurilor sau controalelor care au fost efectuate inițial ca parte a controalelor interne ale entității.

*†*Rețea* – O structură mai mare:

- (a) Care are ca scop cooperarea și
- (b) Care are ca scop clar împărțirea profitului sau a costurilor, ori care este deținută, controlată sau administrată în comun, are politici și proceduri comune de control al calității și o strategie de afaceri comună, utili zează un nume de marcă comun ori folosește în comun o parte semnificativă din resursele profesionale.

*†*Revizuirea controlului calității misiunii* – Un proces care are rolul de a oferi o evaluare obiectivă, la data raportului auditorului sau anterior acesteia, cu privire la raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care aceasta a ajuns în formularea raportului. Procesul de revizuire a controlului calității misiunii vizează auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate și celelalte misiuni, dacă există, pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii.

Revizuire (în relație cu controlul calității) – Examinarea calității activității efectuate și concluziile la care au ajuns alte persoane.

**Rezultatul unei estimări contabile* – Valoarea monetară reală care rezultă din realizarea tranzacției (tranzacțiilor), evenimentului (evenimentelor) sau condiției (condițiilor) tratat(e) de estimarea contabilă.

**Risc asociat altor factori decât eșantionarea* – Riscul ca auditorul să ajungă la o concluzie eronată din orice motiv independent de riscul de eșantionare.

**Risc de audit* – Riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit neadecvată în cazul în care situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ. Riscul de audit depinde de riscul de denaturare semnificativă și de riscul de nedetectare.

**Risc de control* – (a se vedea termenul *Risc de denaturare semnificativă*)

**Risc de denaturare semnificativă* – Riscul ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ înaintea auditului. Acesta are două componente, descrise după cum urmează la nivel de aserțiune:

- (a) Risc inerent – Susceptibilitatea unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații de a fi denaturată în mod semnificativ, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale aferente.
- (b) Risc de control – Riscul ca o denaturare care ar putea apărea la nivelul unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații și care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la timp de controlul intern al entității.

Risc de denaturare semnificativă (în contextul ISAE 3000 (Revizuit)) – Riscul ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ anterior misiunii.

**Risc de eşantionare* – Riscul ca auditorul să ajungă, pe baza unui eşantion, la o concluzie diferită de concluzia la care ar fi ajuns dacă întreaga populație ar fi fost supusă aceleiași proceduri de audit. Riscul de eşantionare poate duce la două tipuri de concluzii eronate:

- (a) În cazul unui test al controalelor, la concluzia potrivit căreia controalele sunt mai eficace decât în realitate sau, în cazul unui test de detaliu, la concluzia că nu există o denaturare semnificativă, când de fapt aceasta există. Auditorul este preocupat, în primul rând, de acest tip de concluzie eronată, deoarece aceasta afectează eficacitatea auditului și este mai probabil să ducă la o opinie de audit neadecvată.
- (b) În cazul unui test al controalelor, la concluzia potrivit căreia controalele sunt mai puțin eficace decât în realitate sau, în cazul unui test de detaliu, la concluzia că există o denaturare semnificativă, când de fapt aceasta nu există. Acest tip de concluzie eronată afectează eficiența auditului, deoarece ar duce, de regulă, la o muncă suplimentară pentru a stabili dacă au fost incorecte concluziile inițiale.

Risc de mediu – În anumite circumstanțe, factorii relevanți pentru evaluarea riscului inerent pentru elaborarea planului general de audit pot include riscul de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a unor aspecte de mediu.

**Risc de nedetectare* – Riscul ca procedurile efectuate de auditor pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut să nu detecteze o denaturare existentă care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări.

**Risc inerent* – (a se vedea termenul *Risc de denaturare semnificativă*)

**Risc semnificativ* – Un risc de denaturare semnificativă identificat și evaluat care, potrivit raționamentului auditorului, necesită o atenție deosebită pe parcursul auditului.

**Riscul afacerii* – Un risc rezultat în urma unor condiții, evenimente, circumstanțe, acțiuni sau inacțiuni semnificative care ar putea afecta negativ capacitatea unei entități de a-și îndeplini obiectivele și de a-și executa strategiile, sau rezultat în urma stabilirii unor obiective și strategii neadecvate.

Riscul misiunii – Riscul ca practicianul să exprime o concluzie neadecvată atunci când informațiile specifice sunt denaturate semnificativ.

Riscul misiunii de asigurare – Riscul ca practicianul să exprime o concluzie neadecvată atunci când informațiile specifice sunt denaturate semnificativ.

**Scepticism profesional* – O atitudine care include perspicacitate, atenție la condițiile care ar putea indica posibile denaturări cauzate fie de fraudă, fie de eroare și o evaluare critică a probelor.

Scepticism profesional (în contextul ISAE 3000 (Revizuit)) – O atitudine care include perspicacitate, atenție la condițiile care ar putea indica posibile denaturări și o evaluare critică a probelor.

Schema de tranzacționare a certificatelor de emisie – O abordare bazată pe piață utilizată pentru a controla gazele cu efect de seră prin furnizarea unor stimulente economice pentru reducerea emisiilor de astfel de gaz.

Scrisoare de misiune – Termeni scriși ai unei misiuni, sub forma unei scrisori.

Sectorul public – Administrațiile naționale, regionale (de exemplu, la nivel de stat, provincie sau teritoriu), locale (de exemplu, la nivel de municipiu, oraș) și entitățile guvernamentale aferente (de exemplu, agenții, consilii, comisii și întreprinderi).

Servicii conexe – Cuprind procedurile convenite și compilările.

Sistem informațional relevant pentru raportarea financiară – O componentă a controlului intern care include sistemul de raportare financiară și care constă în procedurile și înregistrările stabilite pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile entității (precum și evenimentele și condițiile) și pentru a menține răspunderea pentru activele, datoriile și capitalurile proprii aferente.

**Sistemul organizației prestatoare de servicii* – Politicile și procedurile proiectate, implementate și menținute de organizația prestatoare de servicii pentru a furniza entităților utilizatoare de servicii acele servicii acoperite de raportul auditorului organizației prestatoare de servicii.

Sistemul organizației prestatoare de servicii (sau sistemul) (în contextul ISAE 3402) – Politicile și procedurile proiectate și implementate de organizația prestatoare de servicii pentru a furniza entităților utilizatoare de servicii acele servicii acoperite de raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii. Descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii include identificarea: serviciilor acoperite; a perioadei sau, în cazul unui raport de tip 1, a datei la care se referă descrierea; a obiectivelor controalelor și a controalelor aferente.

**Situații financiare* – O reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, inclusiv a prezentărilor de informații, care are scopul de a comunica resursele sau obligațiile economice ale unei entități la un moment dat sau modificările acestora pe parcursul unei perioade de timp, în conformitate cu un cadru de raportare financiară. Termenul „situații financiare” se referă, de obicei, la un set complet de situații financiare, așa cum este stabilit în cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, dar poate face referire și la o situație financiară individuală. Prezentările de informații cuprind informații explicative sau descriptive, potrivit cerințelor, permise în mod expres sau în alt mod de cadrul de raportare financiară aplicabil, la începutul situațiilor financiare, sau în note, sau încorporate prin referințe încrucișate.

**Situații financiare auditate (în contextul ISA 810 (Revizuit))* – Situațiile financiare²⁶ auditate de către auditor în conformitate cu ISA-urile, din care derivă situațiile financiare sintetizate.

**Situații financiare comparative* – Informații comparative în cadrul cărora sumele și alte prezentări de informații pentru perioada anterioară sunt incluse în vederea unei comparații cu situațiile financiare ale perioadei curente, dar care, dacă sunt auditate,

26 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 13 (f), definește termenul „situații financiare”.

sunt menționate în opinia auditorului. Nivelul de informații din acele situații financiare comparative este comparabil cu cel din situațiile financiare ale perioadei curente.

**Situații financiare cu scop general* – Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.

**Situații financiare cu scop special* – Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

**Situații financiare sintetizate (în contextul ISA 810 (Revizuit))* – Informații financiare istorice care sunt derivate din situațiile financiare, dar care conțin mai puține detalii decât situațiile financiare, furnizând totuși o reprezentare structurată consecventă cu cea furnizată de situațiile financiare cu privire la resursele economice ale entității sau la obligațiile acesteia la un moment dat ori la modificările acestora pe o perioadă de timp.²⁷ În jurisdicții diferite poate fi utilizată o terminologie diferită pentru a descrie aceste informații financiare istorice.

**Situațiile financiare ale grupului* – Situații financiare care cuprind informații financiare pentru mai mult de o componentă. Termenul „situații financiare ale grupului” se referă, de asemenea, la situațiile financiare combinate care agregă informațiile financiare întocmite de componentele care nu au o societate-mamă, dar se află sub control comun.

**Solduri inițiale* – Acele solduri ale conturilor care există la începutul perioadei. Soldurile inițiale se bazează pe soldurile de închidere ale perioadei anterioare și reflectă efectele tranzacțiilor și evenimentelor din perioadele anterioare și ale politicilor contabile aplicate în perioada anterioară. Soldurile inițiale includ, de asemenea, aspecte a căror prezentare este necesară și care existau la începutul perioadei, cum ar fi contingențele și angajamentele.

**Solicitare de confirmare negativă* – O solicitare ca partea care confirmă să îi răspundă direct auditorului doar dacă aceasta nu este de acord cu informațiile furnizate în solicitare.

**Solicitare de confirmare pozitivă* – O solicitare ca partea care confirmă să îi răspundă direct auditorului, indicând dacă este de acord sau nu cu informațiile din solicitare ori furnizând informațiile solicitate.

**Standarde profesionale* – Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) și cerințele etice relevante.

†*Standarde profesionale (în contextul ISQC 1²⁷)* – Standardele pentru misiuni ale IAASB, așa cum sunt definite în *Prefața la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*, și cerințele etice relevante.

**Standarde Internaționale de Raportare Financiară* – Standardele Internaționale de Raportare Financiară emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

27 ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe.*

Strategia generală de audit – Stabilește aria de aplicare, plasarea în timp și direcția auditului și furnizează îndrumări privind elaborarea planului de audit mai detaliat.

**Stratificarea* – Procesul de divizare a unei populații în subpopulații, fiecare dintre acestea fiind un grup de unități de eșantionare care prezintă caracteristici similare (de obicei, valoarea monetară).

Subiect implicit – Fenomenul care este măsurat sau evaluat prin aplicarea criteriilor.

**Subiectivismul conducerii* – O lipsă de neutralitate din partea conducerii în întocmirea informațiilor.

**Suficiență (a probelor de audit)* – Indicator al cantității probelor de audit. Cantitatea probelor de audit necesare este afectată de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor și, de asemenea, de calitatea acestor probe de audit.

Sursă – O unitate fizică sau un proces fizic prin care sunt eliberate GES în atmosferă.

Tehnici de audit asistate de calculator – Aplicații ale procedurilor de audit care folosesc calculatorul drept instrument de audit (cunoscute și sub denumirea de CAAT).

Test – Aplicarea procedurilor asupra unora sau tuturor elementelor unei populații.

Teste ale controalelor – O procedură de audit concepută pentru a evalua eficacitatea operațională a controalelor în prevenirea, sau detectarea și corectarea, denaturărilor semnificative de la nivelul aserțiunilor.

Test al controalelor (în contextul ISAE 3402) – O procedură concepută pentru a evalua eficacitatea operațională a controalelor în îndeplinirea obiectivelor de control prevăzute în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii.

Test de parcurgere – Implică urmărirea câtorva tranzacții de-a lungul sistemului de raportare financiară.

Tip de emisie – O grupare a emisiilor în funcție de, spre exemplu, sursa emisie, tipul de gaz, regiune sau unitate.

**Tranzacție în condiții concurențiale* – O tranzacție desfășurată în acei termeni și condiții în care ar avea loc între un cumpărător interesat și un vânzător interesat între care nu există niciun fel de legătură și care acționează independent unul față de celălalt, urmărindu-și propriile interese.

**Unitate de eșantionare* – Elementele individuale care constituie o populație.

Unitate semnificativă – O unitate de importanță individuală, din perspectiva volumului emisiilor sale în raport cu emisiile agregate incluse în declarația referitoare la GES ori a naturii sau circumstanțelor sale specifice care generează riscuri de denaturare semnificativă specifice.

Utilizatori vizați – Persoana (persoanele) sau organizația (organizațiile) ori un grup (grupuri) al(e) acestora de la care practicianul se așteaptă să utilizeze raportul de asigurare. În unele cazuri, pot exista și alți utilizatori vizați în afară de cei cărora li se adresează raportul de asigurare.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND CONTROLUL CALITĂȚII 1

CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI ȘI REVIZUIRI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI ALTE MISIUNI DE ASIGURARE ȘI SERVICII CONEXE

(În vigoare începând cu 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISQC.....	1 – 3
Autoritatea prezentului ISQC	4 – 9
Data intrării în vigoare	10
Obiectiv	11
Definiții	12
Cerințe	
Aplicarea cerințelor relevante și conformitatea cu acestea	13-15
Elementele unui sistem de control al calității	16-17
Responsabilitățile conducerii privind calitatea în cadrul firmei	18-19
Cerințe etice relevante.....	20-25
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice ...	26-28
Resurse umane	29-31
Efectuarea misiunilor	32-47
Monitorizarea	48-56
Documentația sistemului de control al calității	57-59
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Aplicarea cerințelor relevante și conformitatea cu acestea	A1
Elementele unui sistem de control al calității	A2-A3
Responsabilitățile conducerii privind calitatea în cadrul firmei	A4-A6
Cerințe etice relevante.....	A7-A17

CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI
ȘI REVIZUIRI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI ALTE MISIUNI DE ASIGURARE
ȘI SERVICII CONEXE

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice ...	A18-A23
Resurse umane	A24-A31
Efectuarea misiunilor	A32-A63
Monitorizarea	A64-A72
Documentația sistemului de control al calității	A73 – A75

Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare al prezentului ISQC

1. Prezentul Standard Internațional privind Controlul Calității (ISQC) tratează responsabilitățile unei firme privind propriul sistem de control al calității aferent auditurilor și revizuirilor situațiilor financiare, precum și altor misiuni de asigurare și servicii conexe. Prezentul ISQC trebuie citit în paralel cu cerințele etice relevante.
2. Alte reglementări ale Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) stabilesc standarde și îndrumări suplimentare referitoare la responsabilitățile personalului unei firme cu privire la procedurile de control al calității pentru anumite tipuri de misiuni. ISA 220¹, de exemplu, tratează procedurile de control al calității pentru auditurile situațiilor financiare.
3. Un sistem de control al calității este format din politici elaborate pentru îndeplinirea obiectivului de la punctul 11 și din procedurile necesare pentru implementarea și monitorizarea conformității cu aceste politici.

Autoritatea prezentului ISQC

4. Prezentul ISQC se aplică tuturor firmelor de profesioniști contabili în ceea ce privește auditurile și revizuirile situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe. Natura și amploarea politicilor și procedurilor elaborate de o firmă individuală în vederea conformității cu prezentul ISQC vor depinde de diverși factori precum dimensiunea și caracteristicile operaționale ale firmei respective și apartenența acesteia la o rețea.
5. Prezentul ISQC conține obiectivul pe care îl urmărește firma în aplicarea ISQC și cerințele elaborate pentru a permite firmei să îndeplinească respectivul obiectiv propus. De asemenea, prezentul ISQC conține îndrumări aferente în secțiunea privind aplicarea și alte materiale explicative, așa cum este explicat în detaliu la punctul 8, definiții și materiale introductive care oferă contextul relevant pentru o bună înțelegere a prezentului ISQC.
6. Obiectivul oferă contextul în cadrul căruia sunt stabilite cerințele prezentului ISQC și are rolul de a asista firma în:
 - A înțelege ceea ce trebuie realizat și
 - A decide dacă trebuie luate măsuri suplimentare în vederea îndeplinirii obiectivului.
7. Cerințele prezentului ISQC sunt exprimate utilizând cuvântul „trebuie”.
8. Atunci când este necesar, secțiunea referitoare la materialele privind aplicarea și alte materiale explicative furnizează explicații suplimentare cu privire la cerințe și îndrumări în scopul respectării acestora. În special, această secțiune poate:

1 ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*.

- Oferi o explicație mai clară asupra a ceea ce înseamnă o cerință sau asupra a ceea ce trebuie să acopere și
- Conține exemple de politici sau proceduri care ar putea fi adecvate în circumstanțele date.

Cu toate că astfel de îndrumări nu impun de la sine o cerință, acestea sunt relevante pentru aplicarea corespunzătoare a cerințelor. Materialele privind aplicarea și alte materiale explicative pot oferi de asemenea informații generale referitoare la aspectele tratate în prezentul ISQC. După caz, considerente suplimentare specifice organizațiilor de audit din sectorul public sau firmelor mici sunt incluse în materialele privind aplicarea și alte materiale explicative. Aceste considerente suplimentare facilitează aplicarea cerințelor prezentului ISQC. Cu toate acestea, considerentele respective nu limitează sau nu reduc responsabilitatea firmei de a aplica și de a se conforma cu cerințele prezentului ISQC.

9. În secțiunea „Definiții”, prezentul ISQC conține o descriere a semnificațiilor atribuite anumitor termeni în contextul prezentului ISQC. Aceste definiții sunt incluse pentru a facilita aplicarea și interpretarea consecvente ale prezentului ISQC și nu anulează definițiile stabilite în alte scopuri în legislație, reglementări sau alte domenii. Glosarul de termeni referitori la standardele internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, publicat de IFAC, conține termenii definiți în prezentul ISQC. Manualul conține, de asemenea, și alți termeni incluși în prezentul ISQC pentru a facilita traducerea și interpretarea consecvente ale acestora.

Data intrării în vigoare

10. Sistemele de control al calității care sunt în conformitate cu prezentul ISQC trebuie să fie instituite până la data de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

11. Obiectivul firmei este de a institui și a menține un sistem de control al calității care să îi ofere o asigurare rezonabilă că:
- (a) Firma și personalul acesteia se conformează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare aplicabile și
 - (b) Rapoartele emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.

Definiții

12. În contextul prezentului ISQC, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Data raportului – Data selectată de practician pentru a data raportul.
 - (b) Documentația misiunii – Evidența activităților efectuate, a rezultatelor

obținute și a concluziilor la care a ajuns practicianul (uneori se utilizează și termenii „documente de lucru” sau „foi de lucru”).

- (c) Partener de misiune² – Partenerul sau o altă persoană din firmă care este responsabil(ă) de misiune, de efectuarea acesteia și de raportul emis în numele firmei și care, atunci când este necesar, are autoritatea adecvată acordată de un organism profesional, legal sau de reglementare.
- (d) Revizuirea controlului calității misiunii – Un proces care are rolul de a oferi o evaluare obiectivă, în momentul sau înainte de emiterea raportului, cu privire la raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și la concluziile la care aceasta a ajuns în formularea raportului. Procesul de revizuire a controlului calității misiunii vizează auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate și celelalte misiuni, dacă există, pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii.
- (e) Partener de revizuire al controlului de calitate a misiunii – Un partener, o altă persoană din firmă, o persoană din exterior cu o calificare adecvată sau o echipă formată din astfel de persoane, dintre care niciuna nu face parte din echipa misiunii, care dețin(e) o experiență și o autoritate suficiente și adecvate pentru a evalua obiectiv raționamentele semnificative ale echipei misiunii și concluziile la care aceasta a ajuns în formularea raportului.
- (f) Echipa misiunii – Toți partenerii și personalul care efectuează o misiune și orice persoane contractate de firmă sau de o firmă din rețea care efectuează proceduri aferente misiunii. Termenul exclude experții externi ai auditorului contractați de firmă sau de o firmă din rețea. Termenul „echipa misiunii” exclude, de asemenea, persoanele din funcția de audit intern a clientului care oferă asistență directă pentru o misiune de audit în cazul în care auditorul extern se conformează cerințelor ISA 610 (Revizuit în 2013).³
- (g) Firmă – Un practician individual, un parteneriat sau o corporație ori o altă entitate formată din profesioniști contabili.
- (h) Inspecție – În legătură cu misiunile finalizate, procedurile concepute pentru a oferi probe ale conformării echipelor misiunilor cu politicile și procedurile de control de calitate ale firmei.
- (i) Entitate cotată – O entitate ale cărei acțiuni, obligațiuni sau datorii sunt cotate sau listate pe o bursă de valori recunoscută sau sunt tranzac-

2 Termenii „partener de misiune”, „partener” și „firmă” trebuie interpretați, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți acestora din sectorul public.

3 ISA 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, stabilește limitele pentru utilizarea asistenței directe. De asemenea, acesta recunoaște faptul că auditorului extern i se poate interzice prin legi sau reglementări să obțină asistență directă din partea auditorilor interni. Prin urmare, utilizarea asistenței directe este limitată la situațiile în care aceasta este permisă.

ționate conform reglementărilor unei burse de valori recunoscute sau ale unui alt organism echivalent.

- (j) Monitorizare – Un proces care presupune o analiză și o evaluare permanente ale sistemului de control al calității din cadrul firmei, inclusiv o inspecție periodică a unei selecții de misiuni finalizate, al cărui scop este acela de a oferi firmei o asigurare rezonabilă privind faptul că sistemul său de control al calității funcționează în mod efice.
- (k) Firmă din cadrul unei rețele – O firmă sau o entitate care aparține unei rețele.
- (l) Rețea – O structură mai mare:
 - (i) Care are ca scop cooperarea și
 - (ii) Care are ca scop clar împărțirea profitului sau a costurilor, ori care este deținută, controlată sau administrată în comun, are politici și proceduri comune de control al calității și o strategie de afaceri comună, utilizează un nume de marcă comun ori folosește în comun o parte semnificativă din resursele profesionale.
- (m) Partener – Orice persoană care are autoritatea de a încheia angajamente în numele firmei în ceea ce privește efectuarea unei misiuni de servicii profesionale.
- (n) Personal – Parteneri și angajați.
- (o) Standarde profesionale – Standardele pentru misiuni emise ale IAASB, așa cum sunt definite în Prefața la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, și cerințele etice relevante.
- (p) Asigurare rezonabilă – În contextul prezentului ISQC, reprezintă un nivel ridicat, dar nu absolut, de asigurare.
- (q) Cerințe etice relevante – Cerințe etice sub incidența cărora intră echipa misiunii și partenerul de revizuire a controlului de calitate a misiunii, care cuprind, de obicei, prevederile Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA), împreună cu cerințele naționale care sunt mai restrictive.
- (r) Angajați – Profesioniști, alții decât partenerii, inclusiv orice experți angajați de firmă.
- (s) Persoană externă cu o calificare adecvată – O persoană din afara firmei care deține competențele și capacitatea necesare pentru a acționa ca partener de misiune, de exemplu, un partener al unei alte firme sau un

angajat (cu experiența adecvată) fie al unui organism profesional de contabilitate ai cărui membri pot efectua audituri și revizuirile ale informațiilor financiare istorice ori alte misiuni de asigurare sau servicii.

Cerințe

conexe, fie al unei organizații care oferă servicii relevante de control al calității.

Aplicarea cerințelor relevante și conformitatea cu acestea

13. Personalul din cadrul firmei responsabil cu instituirea și menținerea sistemului de control al calității propriu firmei trebuie să înțeleagă întregul text al prezentului ISQC, inclusiv secțiunea privind aplicarea și alte materiale explicative, în vederea înțelegerii obiectivului acestuia și a aplicării cerințelor sale în mod adecvat.
14. Firma trebuie să se conformeze cu fiecare cerință a prezentului ISQC, cu excepția cazului în care, în circumstanțele proprii firmei, o anumită cerință nu este relevantă pentru serviciile furnizate cu privire la auditurile și revizuirile situațiilor financiare și la alte misiuni de asigurare și servicii conexe. (A se vedea punctul A1)
15. Rolul cerințelor este de a permite firmei să atingă obiectivul prevăzut în prezentul ISQC. Prin urmare, este de așteptat ca aplicarea adecvată a cerințelor să ofere o bază suficientă pentru îndeplinirea obiectivului. Cu toate acestea, deoarece circumstanțele variază în mod semnificativ și nu pot fi anticipate în totalitate, firma trebuie să determine dacă există aspecte sau circumstanțe speciale care prevăd stabilirea unor politici și proceduri suplimentare față de cele prevăzute de prezentul ISQC, în vederea atingerii obiectivului prevăzut.

Elementele unui sistem de control al calității

16. Firma va institui și menține un sistem de control al calității care să cuprindă politici și proceduri care să trateze fiecare dintre următoarele elemente:
 - (a) Responsabilitățile conducerii privind calitatea în cadrul firmei.
 - (b) Cerințele etice relevante.
 - (c) Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice.
 - (d) Resursele umane.
 - (e) Efectuarea misiunilor.
 - (f) Monitorizarea.
17. Firma trebuie să documenteze toate politicile și procedurile sale și să le comunice personalului firmei. (A se vedea punctele A2-A3)

Responsabilitățile conducerii privind calitatea în cadrul firmei

18. Firma trebuie să stabilească proceduri și politici cu rol de promovare a culturii interne, bazată pe ideea conform căreia calitatea este esențială pentru efec-

tuarea misiunilor. Astfel de politici și proceduri trebuie să prevadă ca directorul executiv al firmei (sau echivalentul acestuia) sau, după caz, consiliul director al partenerilor (sau echivalentul acestuia) să își asume responsabilitatea finală pentru sistemul de control al calității din cadrul firmei. (A se vedea punctele A4-A5)

19. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri astfel încât orice persoană sau persoane investită (investite) de către directorul executiv sau consiliul director al partenerilor cu responsabilitatea operațională pentru sistemul de control al calității din cadrul firmei să dețină experiența și aptitudinile suficiente și adecvate, precum și autoritatea necesară pentru asumarea acestei responsabilități. (A se vedea punctul A6)

Cerințe etice relevante

20. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri cu rolul de a-i oferi o asigurare rezonabilă privind faptul că firma și personalul acesteia se conformează cerințelor etice relevante. (A se vedea punctele A7-A10)

Independența

21. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care au rolul de a-i oferi o asigurare rezonabilă că firma, personalul acesteia și, după caz, alte persoane care intră sub incidența cerințelor privind independența (inclusiv personalul firmei din rețea) își mențin independența acolo unde se impune acest lucru prin cerințele etice relevante. Astfel de politici și proceduri trebuie să permită firmei: (A se vedea punctul A10)
 - (a) Să comunice cerințele privind independența către personalul său și, după caz, către alte persoane care intră sub incidența acestora și
 - (b) Să identifice și să evalueze circumstanțele și relațiile care constituie amenințări la adresa independenței și să adopte măsurile necesare pentru eliminarea acestor amenințări sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil prin aplicarea unor măsuri de protecție sau, dacă este necesar, prin retragerea din misiune, în cazul în care retragerea este permisă de lege sau de reglementări.
22. Astfel de politici și proceduri trebuie să prevadă ca: (A se vedea punctul A10)
 - (a) Partenerii de misiune să furnizeze firmei informații relevante cu privire la misiunile clienților, inclusiv aria de aplicare a serviciilor, pentru a permite firmei să evalueze, dacă este cazul, impactul general asupra cerințelor privind independența,
 - (b) Personalul să înștiințeze prompt firma cu privire la circumstanțele și relațiile care constituie amenințări la adresa independenței astfel încât măsurile adecvate să poată fi întreprinse și
 - (c) Informațiile relevante să fie colectate și comunicate personalului adecvat astfel încât:

CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI
ȘI REVIZUIRI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI ALTE MISIUNI DE ASIGURARE
ȘI SERVICII CONEXE

- (i) Firma și personalul acesteia să poată determina prompt dacă sunt îndeplinite cerințele privind independența,
 - (ii) Firma să își poată menține și actualiza evidențele referitoare la independență și
 - (iii) Firma să poată întreprinde măsurile corespunzătoare pentru eliminarea amenințărilor identificate la adresa independenței care nu sunt la un nivel acceptabil.
23. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să îi ofere o asigurare rezonabilă că va fi înștiințată cu privire la încălcarea cerințelor privind independența și care să îi permită să adopte măsurile corespunzătoare pentru rezolvarea unor astfel de situații. Politicile și procedurile trebuie să cuprindă cerințe care să impună: (A se vedea punctul A10)
- (a) Personalului să înștiințeze prompt firma cu privire la încălcări ale cerințelor privind independența pe care le-a sesizat,
 - (b) Firmei să comunice prompt aceste încălcări ale politicilor și procedurilor:
 - (i) Partenerului de misiune, care împreună cu firma trebuie să trateze încălcările și
 - (ii) Altora membri ai personalului din cadrul firmei și, după caz, celor din cadrul rețelei, precum și persoanelor aflate sub incidența cerințelor privind independența, care trebuie să întreprindă măsurile corespunzătoare și
 - (c) Partenerului de misiune și celorlalte persoane la care se face referire la punctul 23 (b) (ii), să comunice prompt firmei, dacă este necesar, măsurile întreprinse pentru rezolvarea situației, astfel încât firma să poată stabili dacă sunt necesare măsuri suplimentare.
24. Cel puțin o dată pe an, firma trebuie să obțină o confirmare scrisă a conformității cu politicile și procedurile privind independența din partea tuturor membrilor personalului firmei cărora li se impune prin cerințele etice relevante să fie independenți. (A se vedea punctele A10-A11)
25. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care: (A se vedea punctul A10)
- (a) Să stabilească criteriile de determinare a necesității unor măsuri de protecție pentru a reduce amenințarea generată de familiaritate la un nivel acceptabil în cazul în care aceiași membri ai personalului cu experiență au luat parte la o misiune de asigurare pe o perioadă de timp îndelungată și
 - (b) Să impună, în cazul auditurilor situațiilor financiare ale entităților cotate, rotația partenerului de misiune și a partenerilor de revizuire al controlului de calitate al misiunii și, după caz, a altor persoane care fac

obiectul rotației, după o anumită perioadă, în conformitate cu cerințele etice relevante. (A se vedea punctele A12-A17)

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice

26. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri pentru acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice, cu rolul de a oferi firmei o asigurare rezonabilă că va accepta și continua doar relațiile și misiunile în care firma:
- (a) Are competența, capacitatea, timpul și resursele necesare pentru a efectua misiunea, (A se vedea punctele A18, A23)
 - (b) Se poate conforma cerințelor etice relevante și
 - (c) A avut în vedere integritatea clientului și nu deține informații care ar indica lipsa de integritate a clientului. (A se vedea punctele A19-A20, A23)
27. Astfel de politici și proceduri trebuie să prevadă ca:
- (a) Firma să obțină informațiile considerate necesare în circumstanțele date atât înainte de acceptarea unei misiuni cu un client nou, cât și atunci când decide dacă să continue o misiune existentă sau analizează dacă să accepte o misiune nouă pentru un client deja existent. (A se vedea punctele A21, A23)
 - (b) Dacă se identifică un potențial conflict de interese cu privire la acceptarea unei misiuni cu un client nou sau cu un client existent, firma trebuie să decidă dacă este adecvat să accepte misiunea.
 - (c) Dacă au fost identificate probleme și firma decide să accepte sau să continue relația cu clientul sau o misiune specifică, firma trebuie să documenteze modul în care au fost soluționate problemele respective.
28. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri cu privire la continuarea unei misiuni și a relației cu clientul care să trateze circumstanțele în care firma obține informații care ar fi determinat-o să refuze misiunea dacă acele informații ar fi fost disponibile anterior. Astfel de politici și proceduri trebuie să prevadă:
- (a) Responsabilitățile legale și profesionale care se aplică în aceste circumstanțe, inclusiv existența unei cerințe care să impună firmei să înștiințeze persoana sau persoanele care a (au) efectuat desemnarea sau, în unele cazuri, autoritățile competente și
 - (b) Posibilitatea de retragere din misiune sau atât din misiune, cât și din relația cu clientul. (A se vedea punctele A22-A23)

Resurse umane

29. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să îi ofere o asigurare rezonabilă că deține suficient personal cu competența, capacitățile și angajamentul de a respecta principiile etice pentru:

CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI
ȘI REVIZUIRI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI ALTE MISIUNI DE ASIGURARE
ȘI SERVICII CONEXE

- (a) A efectua misiuni în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și
- (b) A permite firmei sau partenerilor de misiune să emită rapoarte adecvate în circumstanțele date. (A se vedea punctele A24-A29)

Desemnarea echipelor misiunii

- 30. Firma trebuie să desemneze responsabilitatea pentru fiecare misiune unui partener de misiune și trebuie să stabilească politici și proceduri care să prevadă ca:
 - (a) Identitatea și rolul partenerului de misiune să fie comunicate membrilor-cheie din conducerea clientului și persoanelor responsabile cu guvernarea,
 - (b) Partenerul de misiune să dețină capacitatea, competențele și autoritatea necesare pentru a-și îndeplini rolul și
 - (c) Responsabilitățile partenerului de misiune să fie clar definite și comunicate acestuia. (A se vedea punctul A30)
- 31. Firma trebuie, de asemenea, să stabilească politici și proceduri pentru desemnarea personalului adecvat, care deține capacitatea și competențele necesare pentru:
 - (a) A efectua misiuni în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și
 - (b) A permite firmei sau partenerilor de misiune să emită rapoarte adecvate în circumstanțele date. (A se vedea punctul A31)

Efectuarea misiunilor

- 32. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să îi ofere o asigurare rezonabilă că misiunile sunt efectuate în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și că firma sau partenerul de misiune emit rapoarte adecvate circumstanțelor. Astfel de politici și proceduri trebuie să prevadă:
 - (a) Aspecte relevante pentru promovarea consecvenței calității în efectuarea misiunilor, (A se vedea punctele A32-A33)
 - (b) Responsabilitățile de supraveghere și (A se vedea punctul A34)
 - (c) Responsabilitățile de revizuire. (A se vedea punctul A35)
- 33. Politicile și procedurile firmei privind responsabilitatea de revizuire trebuie determinate pe baza considerentului că activitatea membrilor echipei misiunii cu mai puțină experiență este revizuită de către membrii echipei misiunii cu mai multă experiență.

Consultare

- 34. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să îi ofere o asigurare rezonabilă cu privire la faptul că:

CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI
ȘI REVIZUIRI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI ALTE MISIUNI DE ASIGURARE
ȘI SERVICII CONEXE

- (a) Au loc consultările adecvate pentru aspectele dificile sau controversate,
- (b) Sunt disponibile suficiente resurse care să permită consultările adecvate,
- (c) Natura, aria de aplicare, precum și concluziile rezultate în urma acestor consultări sunt documentate și aprobate atât de persoana care consultă, cât și de persoana consultată și
- (d) Concluziile rezultate în urma consultărilor sunt implementate. (A se vedea punctele A36-A40)

Revizuirea de control de calitate a misiunii

35. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să prevadă, în cazul unor misiuni specifice, o revizuire de control de calitate a misiunii care să ofere o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative ale echipei misiunii și a concluziilor formulate în raport. Astfel de politici și proceduri trebuie:
- (a) Să prevadă o revizuire a controlului calității misiunii pentru toate auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate,
 - (b) Să stabilească criteriile conform cărora toate celelalte audituri și revizuirii ale informațiilor financiare istorice și alte misiuni de asigurare și servicii conexe trebuie evaluate pentru a determina dacă este necesară efectuarea unei revizuirii a controlului calității misiunii și (A se vedea punctul A41)
 - (c) Să prevadă efectuarea unei revizuirii a controlului calității tuturor misiunilor existente care îndeplinesc criteriile stabilite în conformitate cu punctul 35(b).
36. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea unei revizuirii a controlului calității misiunii. Astfel de politici și proceduri trebuie să prevadă faptul că raportul misiunii nu trebuie datat până la finalizarea revizuirii controlului calității misiunii. (A se vedea punctele A42-A43)
37. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să prevadă ca revizuirea controlului calității misiunii să presupună:
- (a) Discutarea aspectelor semnificative cu partenerul misiunii,
 - (b) Revizuirea situațiilor financiare sau a altor informații specifice, precum și a raportului propus,
 - (c) Revizuirea documentației selectate a misiunii, referitoare la raționamentele semnificative și concluziile formulate de echipa misiunii și
 - (d) Evaluarea concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului și stabilirea gradului de adecvare a raportului respectiv. (A se vedea punctul A44)

38. Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să prevadă ca revizuirea controlului calității misiunii să ia în considerare și următoarele aspecte:
- (a) Evaluarea de către echipa misiunii a independenței firmei în legătură cu respectiva misiune,
 - (b) Gradul de adecvare al consultării cu privire la aspectele legate de diferențele de opinie sau alte aspecte dificile sau controversate și concluziile rezultate în urma consultării respective și
 - (c) Măsura în care documentația selectată pentru a fi revizuită reflectă activitatea desfășurată în legătură cu raționamentele semnificative și dacă sprijină concluziile formulate. (A se vedea punctele A45-A46)

Criteria de eligibilitate pentru partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii

39. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să trateze desemnarea partenerilor de revizuire al controlului de calitate al misiunii și să stabilească eligibilitatea acestora prin:
- (a) Calificările tehnice necesare pentru îndeplinirea unui astfel de rol, inclusiv experiența și autoritatea necesare și (A se vedea punctul A47)
 - (b) Măsura în care partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii poate fi consultat cu privire la misiune, fără a-și compromite obiectivitatea. (A se vedea punctul A48)
40. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să faciliteze menținerea obiectivității partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii. (A se vedea punctele A49-A51)
41. Politicile și procedurile firmei trebuie să prevadă înlocuirea partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii în cazul în care capacitatea acesteia de a efectua o revizuire obiectivă pare a fi afectată.

Documentația revizuirii controlului calității misiunii

42. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri, referitoare la documentația pentru revizuirea controlului calității misiunii, care să prevadă documentarea faptului că:
- (a) Procedurile prevăzute de politicile firmei privind revizuirea controlului calității misiunii au fost efectuate,
 - (b) Revizuirea controlului calității misiunii a fost finalizată înainte de sau la data raportului și
 - (c) Revizorul nu are cunoștință despre aspecte nerezolvate care l-ar determina să creadă că raționamentele semnificative și concluziile echipei misiunii nu au fost adecvate.

Diferențe de opinie

43. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să trateze și să rezolve diferențele de opinie din cadrul echipei misiunii, cu cei consultați și, după caz, între partenerul de misiune și partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii. (A se vedea punctele A52-A53)
44. Astfel de politici și proceduri trebuie să prevadă următoarele:
 - (a) Concluziile formulate să fie documentate și implementate și
 - (b) Raportul să nu fie datat înainte de soluționarea problemei.

Documentația misiunii

Finalizarea întocmirii dosarelor finale ale misiunii

45. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să impună echipelor misiunii să întocmească dosarele finale ale misiunii în timp util după finalizarea rapoartelor misiunii. (A se vedea punctele A54-A55)

Confidențialitatea, păstrarea în siguranță, integritatea, accesibilitatea și recuperabilitatea documentației misiunii

46. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri cu rolul de a menține confidențialitatea, păstrarea în siguranță, integritatea, accesibilitatea și recuperabilitatea documentației misiunii. (A se vedea punctele A56-A59)

Păstrarea documentației misiunii

47. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri privind păstrarea documentației misiunii pentru o perioadă de timp suficientă în vederea satisfacerii nevoilor firmei, în conformitate cu cerințele legale sau de reglementare. (A se vedea punctele A60-A63)

Monitorizarea

Monitorizarea politicilor și procedurilor de control al calității din cadrul firmei

48. Firma trebuie să instituie un proces de monitorizare care să îi ofere o asigurare rezonabilă că politicile și procedurile privind sistemul de control al calității sunt relevante, adecvate și funcționează în mod eficace. Acest proces trebuie:
 - (a) Să includă revizuirea și evaluarea permanentă a sistemului de control al calității din cadrul firmei, incluzând și o inspecție periodică a cel puțin unei misiuni finalizate pentru fiecare partener de misiune,
 - (b) Să prevadă ca responsabilitatea pentru procesul de monitorizare să fie desemnată unui partener sau unor parteneri ori altor persoane din cadrul firmei care dețin experiența și autoritatea necesare pentru a-și asuma o astfel de responsabilitate și
 - (c) Să prevadă ca persoanele care efectuează misiunea sau partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii să nu se implice în inspecția misiunii. (A se vedea punctele A64-A68)

Evaluarea, comunicarea și remedierea deficiențelor identificate

49. Firma trebuie să evalueze efectul deficiențelor identificate în urma procesului de monitorizare și să stabilească dacă acestea sunt fie:
- (a) Cazuri care nu indică în mod automat faptul că sistemul de control al calității din cadrul firmei este insuficient pentru a oferi firmei o asigurare rezonabilă că respectă standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile și că rapoartele emise de către firmă sau de către partenerii de misiune sunt adecvate circumstanțelor date, fie
 - (b) Deficiențele sistemice, repetitive sau semnificative ce necesită măsuri corective prompte.
50. Firma trebuie să comunice partenerilor de misiune relevanți, precum și altor membri adecvați ai personalului deficiențele identificate în urma procesului de monitorizare și recomandările referitoare la măsurile adecvate de remediere. (A se vedea punctul A69)
51. Recomandările referitoare la măsurile adecvate de remediere a deficiențelor identificate trebuie să includă cel puțin una dintre următoarele:
- (a) Întreprinderea unor acțiuni de remediere în legătură cu o misiune individuală sau cu un membru al personalului,
 - (b) Comunicarea constatărilor persoanelor responsabile cu formarea și pregătirea profesională,
 - (c) Modificări ale politicilor și procedurilor de control al calității și
 - (d) Măsuri disciplinare împotriva persoanelor care nu se conformează politicilor și procedurilor firmei, mai ales a celor care se abat de la acestea în mod repetat.
52. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să trateze cazuri în care rezultatele procedurilor de monitorizare indică faptul că un raport ar putea fi inadecvat sau că anumite proceduri au fost omise în timpul efectuării misiunii. Astfel de politici și proceduri trebuie să impună firmei să decidă care sunt măsurile suplimentare adecvate pentru a se conforma cu standardele profesionale relevante și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și să stabilească dacă este necesar să facă apel la consiliere juridică.
53. Firma trebuie să comunice, cel puțin o dată pe an, partenerilor de misiune și altor persoane adecvate din cadrul firmei, inclusiv directorului executiv al firmei, sau, după caz, consiliului director al partenerilor, rezultatele procesului de monitorizare a sistemului de control al calității. Această comunicare ar trebui să fie suficientă pentru a permite firmei și persoanelor menționate anterior să adopte prompt măsurile corespunzătoare, în funcție de necesitate, în conformitate cu rolurile și responsabilitățile lor specifice. Informațiile comunicate trebuie să includă următoarele:

- (a) O descriere a procedurilor de monitorizare efectuate.
- (b) Concluziile rezultate în urma procedurilor de monitorizare.
- (c) Dacă este relevantă, o descriere a deficiențelor sistemice, repetitive sau semnificative și a măsurilor adoptate pentru rezolvarea sau corectarea acestor deficiențe.

54. Unele firme operează ca parte a unei rețele și, din motive de consecvență, pot implementa anumite proceduri de monitorizare la nivelul rețelei. În cazul în care firmele din cadrul unei rețele operează conform unor politici și proceduri de monitorizare comune concepute în conformitate cu prezentul ISQC și aceste firme se bazează pe un astfel de sistem de monitorizare, politicile și procedurile firmei trebuie să prevadă ca:

- (a) Cel puțin odată pe an, rețeaua să comunice persoanelor adecvate din cadrul firmelor din rețea aria de aplicare, amploarea și rezultatele procesului de monitorizare și
- (b) Rețeaua să comunice prompt persoanelor adecvate din firma sau firmele relevante din rețea orice deficiență identificată în sistemul de control al calității în vederea adoptării măsurilor corespunzătoare,

astfel încât partenerii de misiune să se poată baza pe rezultatele procesului de monitorizare, implementate în cadrul rețelei, exceptând cazul în care firmele sau rețeaua recomandă contrariul.

Plângeri și acuzații

55. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să îi ofere o asigurare rezonabilă cu privire la faptul că tratează în mod adecvat:

- (a) Plângerile și acuzațiile referitoare la neconformitatea activității desfășurate de firmă cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile și
- (b) Acuzații de neconformitate cu sistemul de control al calității din cadrul firmei.

Ca parte a acestui proces, firma trebuie să stabilească niște canale bine definite pentru a permite personalului firmei să semnaleze orice probleme întâlnite fără teama de represalii. (A se vedea punctul A70)

56. În cazul în care pe parcursul investigațiilor privind plângerile și acuzațiile se identifică deficiențe în conceperea sau în modul de operare al politicilor și procedurilor sau neconformitatea uneia sau mai multor persoane cu sistemul de control al calității din cadrul firmei, ea trebuie să adopte măsurile corespunzătoare prezentate la punctul 51. (A se vedea punctele A71-A72)

Documentația sistemului de control al calității

57. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să prevadă ca documentația adecvată să furnizeze probe privind funcționarea fiecărui element al sistemului de control al calității. (A se vedea punctul A73-A75)

58. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să prevadă păstrarea documentației pe o perioadă suficientă de timp, astfel încât să permită persoanelor care efectuează procedurile de monitorizare să evalueze conformitatea firmei cu sistemul acesteia de control al calității, sau pe o perioadă mai lungă de timp, dacă este prevăzut de lege sau reglementări.
59. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să prevadă documentarea plângerilor și acuzațiilor, precum și a răspunsurilor oferite.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aplicarea cerințelor relevante și conformitatea cu acestea

Considerente specifice firmelor mici (A se vedea punctul 14)

- A1. Prezentul ISQC nu prevede conformitatea cu cerințele care nu sunt relevante, de exemplu, în cazul unui practician individual, fără personal auxiliar. Cerințele prezentului ISQC, precum cele privind politicile și procedurile de desemnare a personalului adecvat pentru echipa misiunii (a se vedea punctul 31), cele privind responsabilitățile de revizuire (a se vedea punctul 33) și cele privind comunicarea anuală a rezultatelor monitorizării către partenerii de misiune din cadrul firmei (a se vedea punctul 53), nu sunt relevante în absența personalului.

Elementele unui sistem de control al calității (A se vedea punctul 17)

- A2. În general, comunicarea politicilor și procedurilor de control al calității către personalul firmei presupune descrierea politicilor și procedurilor de control al calității și a obiectivelor pentru care acestea au fost concepute, precum și mesajul că fiecare persoană are o responsabilitate personală privind calitatea și se așteaptă să se conformeze cu aceste politici și proceduri. Încurajarea personalului firmei să comunice opiniile și preocupările lor privind aspectele referitoare la controlul calității subliniază importanța obținerii unui feedback privind sistemul de control al calității din cadrul firmei.

Considerente specifice firmelor mici

- A3. Documentarea și comunicarea politicilor și procedurilor pentru firmele mici pot fi mai puțin formale și extinse decât în cazul firmelor mari.

Responsabilitățile conducerii privind calitatea în cadrul firmei

Promovarea unei culturi interne a calității (A se vedea punctul 18)

- A4. Conducerea firmei și exemplul oferit de aceasta influențează în mod semnificativ cultura internă a firmei. Promovarea unei culturi interne orientate spre calitate depinde de acțiunile și mesajele clare, frecvente și consecvente de la

toate nivelurile de conducere ale firmei, care pun accentul pe politicile și procedurile de control al calității și care prevăd:

- (a) desfășurarea activității în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și
- (b) emiterea de rapoarte adecvate circumstanțelor date.

Astfel de acțiuni și mesaje încurajează dezvoltarea unei culturi în care munca de înaltă calitate este recunoscută și apreciată. Aceste acțiuni și mesaje pot fi comunicate prin, însă fără a se limita la, seminarii de pregătire, ședințe, dialoguri oficiale sau neoficiale, declarații de misiune, buletine informative sau note de sinteză. Acestea pot fi incluse în documentele interne și materialele de pregătire profesională ale firmei, precum și în procedurile de evaluare a partenerilor și a personalului, astfel încât să susțină și să consolideze viziunea firmei asupra importanței calității și a modului în care ar trebui practic obținută.

A5. De o deosebită importanță în promovarea culturii interne bazate pe calitate este și nevoia ca membrii conducerii să recunoască faptul că strategia de afaceri a firmei face obiectul unei cerințe fundamentale care prevede ca firma să îndeplinească criteriile de calitate pentru toate misiunile efectuate de către aceasta. Promovarea unei astfel de culturi interne presupune:

- (a) Stabilirea unor politici și proceduri care să trateze evaluarea performanțelor, compensarea și promovarea personalului (inclusiv sisteme de stimulente) pentru a demonstra angajamentul firmei pentru asigurarea calității,
- (b) Desemnarea responsabilităților de conducere astfel încât considerentele comerciale să nu prevaleze în fața calității activității desfășurate și
- (c) Alocarea de resurse suficiente pentru dezvoltarea, documentarea și sprijinirea politicilor și procedurilor de control al calității.

Desemnarea responsabilității operaționale pentru sistemul de control al calității al firmei (A se vedea punctul 19)

A6. Experiența și aptitudinile adecvate și suficiente permit persoanei sau persoanelor responsabile cu sistemul de control al calității al firmei să identifice și să înțeleagă aspecte privind controlul calității și să elaboreze politici și proceduri corespunzătoare. Autoritatea necesară permite acestei persoane sau acestor persoane să implementeze respectivele politici și proceduri.

Cerințele etice relevante

Conformitatea cu cerințele etice relevante (A se vedea punctul 20)

A7. Codul IESBA stabilește principiile fundamentale de etică profesională, care includ:

- (a) Integritatea,
- (b) Obiectivitatea,
- (c) Competența profesională și atenția cuvenită,
- (d) Confidențialitatea și
- (e) Conduita profesională.

Principiile fundamentale de etică profesională stabilesc standardul în ceea ce privește comportamentul așteptat din partea unui profesionist contabil.

- A8. Codul IESBA oferă un cadru conceptual care stabilește modalitatea de abordare pe care un profesionist contabil trebuie să o aplice atunci când identifică, evaluează și tratează amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale. În cazul auditurilor, revizuirilor și altor misiuni de asigurare, Codul IESBA prevede *Standarde Internaționale de Independență*, elaborate pentru situațiile în care apar amenințări la adresa independenței în cadrul efectuării respectivelor misiuni.
- A9. Principiile fundamentale sunt consolidate în special prin:
- Conducerea firmei,
 - Educație și formare profesională,
 - Monitorizare și
 - Un proces care să trateze cazurile de neconformitate.

Definiția „firmei”, a „rețelei” și a „firmei din rețea” (A se vedea punctele 20-25)

- A10. Pot exista diferențe între definițiile termenilor „firmă”, „rețea” sau „firmă din rețea” din cerințele etice relevante și definițiile acestor termeni din prezentul ISQC. De exemplu, Codul IESBA definește „firma” ca fiind:
- (a) Un practician individual, un parteneriat sau o corporație de profesioniști contabili,
 - (b) O entitate care controlează astfel de părți prin drepturi de proprietate, conducere sau prin alte mijloace și
 - (c) O entitate controlată de astfel de părți prin drepturi de proprietate, conducere sau prin alte mijloace.

Codul IESBA oferă de asemenea îndrumări privind termenii „rețea” și „firmă din rețea”.

În vederea conformității cu cerințele de la punctele 20-25, definițiile incluse în cerințele etice relevante se aplică în măsura în care este necesară interpretarea respectivelor cerințe etice.

Declarații scrise (A se vedea punctul 24)

- A11. Confirmarea scrisă poate fi în format electronic sau pe hârtie. Prin obținerea confirmării și adoptarea de măsuri corespunzătoare cu privire la informațiile

care indică neconformități, firma demonstrează importanța pe care o acordă independenței și aduce acest aspect în atenția personalului.

Amenințarea generată de familiaritate (A se vedea punctul 25)

A12. Codul IESBA tratează amenințările generate de familiaritate care pot apărea ca urmare a asocierii pe termen lung a unei persoane cu:

- Entitatea și operațiunile acesteia,
- Conducerea superioară a entității sau
- Subiectul implicat și informațiile specifice misiunii de asigurare.

A13. Codul IESBA include exemple de factori care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului unei amenințări care poate apărea atunci când o persoană este implicată într-o misiune de asigurare pe o perioadă mai lungă de timp. Codul IESBA oferă și exemple de măsuri care pot trata aceste amenințări, printre care:

- Eliminarea amenințării, prin rotația persoanei respective din cadrul echipei misiunii sau
- Aplicarea măsurilor de protecție pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil, spre exemplu prin efectuarea periodică a unor revizui independente de control al calității interne sau externe.

A14. Codul IESBA prevede rotația partenerului misiunii, a partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii și a altor parteneri cheie⁴ de audit în cadrul anumitor misiuni. Cerințele legale naționale ar putea prevedea perioade de rotație mai scurte.

Considerente specifice organizațiilor de audit din sectorul public

A15. Măsurile statutare pot furniza măsuri de protecție pentru independența auditorilor din sectorul public. Cu toate acestea, mai pot exista amenințări la adresa independenței, în ciuda măsurilor statutare cu rolul de a o proteja. Prin urmare, prin stabilirea politicilor și procedurilor prevăzute la punctele 20-25, auditorul din sectorul public trebuie să aibă în vedere mandatul sectorului public și să trateze orice amenințări la adresa independenței în acest context.

A16. Entitățile cotate la care se face referire la punctele 25 și A14 nu sunt des întâlnite în sectorul public. Însă este posibil să existe și alte entități din sectorul public care sunt semnificative datorită dimensiunii, complexității sau aspectelor de interes public și care au, în consecință, o gamă largă de părți interesate. Prin urmare, pot exista cazuri în care o firmă stabilește, pe baza politicilor și procedurilor sale de control al calității, faptul că o entitate din sectorul public este semnificativă în sensul procedurilor extinse de control al calității.

A17. Legislația din sectorul public poate prevedea desemnarea și durata mandatului auditorului cu responsabilitatea unui partener de misiune. Drept rezultat, exis-

4 Conform definiției din Codul IESBA

tă posibilitatea ca auditorul să nu se poată conforma pe deplin cerințelor privind rotația partenerului de misiune care se aplică entităților cotate. Cu toate acestea, în cazul entităților din sectorul public considerate semnificative, după cum este menționat la punctul A16, ar putea fi în interesul public ca organizațiile de audit din sectorul public să stabilească politici și proceduri pentru promovarea conformității cu conceptul de rotație a responsabilității partenerului de misiune.

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice

Competența, capacitatea și resursele (A se vedea punctul 26 (a))

A18. În momentul în care firma evaluează dacă are competența, capacitatea și resursele necesare pentru a contracta o nouă misiune cu un client nou sau existent, acesta trebuie să revizuiască cerințele specifice ale misiunii, precum și profilul partenerului existent și al membrilor personalului de la toate nivelurile relevante, inclusiv dacă:

- Personalul firmei deține cunoștințe privind sectoarele de activitate relevante sau subiectele specifice,
- Personalul firmei are experiență în ceea ce privește cerințele de raportare sau de reglementare relevante sau are capacitatea de a dobândi aptitudinile și cunoștințele necesare în mod eficient,
- Firma deține suficient personal cu competența și capacitatea necesare,
- Sunt disponibili experți, în caz de necesitate,
- Sunt disponibile persoane care îndeplinesc criteriile și cerințele de eligibilitate pentru a efectua revizuirea de control de calitate a misiunii, în caz de necesitate și
- Firma are posibilitatea de a finaliza misiunea până la termenul de raportare stabilit.

Integritatea clientului (A se vedea punctul 26 (c))

A19. În stabilirea gradului de integritate al unui client trebuie avute în vedere anumite aspecte, de exemplu:

- Identitatea și reputația profesională ale principalilor proprietari ai clientului, ale personalului-cheie din conducere și ale persoanelor responsabile cu governanța.
- Natura activității clientului, inclusiv practicile de afaceri ale acestuia.
- Informații referitoare la atitudinea principalilor proprietari ai clientului, la cea a personalului-cheie din conducere și la cea a persoanelor responsabile cu governanța clientului în ceea ce privește aspecte precum interpretarea agresivă a standardelor de contabilitate și mediul de control intern.

CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI
ȘI REVIZUIRI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI ALTE MISIUNI DE ASIGURARE
ȘI SERVICII CONEXE

- Dacă clientul este preocupat în mod exagerat de menținerea onorariilor firmei la un nivel cât mai scăzut posibil.
- Informații care indică limitarea neadecvată a ariei de aplicare a activității.
- Informații care indică faptul că un client ar putea fi implicat în activități de spălare de bani sau în alte activități contravenționale.
- Motivele pentru care s-a propus contractarea unei alte firme în locul firmei contractate anterior.
- Identitatea și reputația profesională ale părților afiliate.

Cantitatea de informații deținute de o firmă cu privire la integritatea unui client va crește, în general, în contextul unei relații continue cu acel client.

A20. Printre sursele de informații ale unei firme în legătură cu astfel de aspecte se pot număra următoarele:

- Comunicarea cu actualii sau foștii furnizori de servicii profesionale contabile ai clientului, în conformitate cu cerințele etice relevante, precum și discuții cu alți terți.
- Intervievarea altor membri ai personalului firmei sau a unor terți, precum bănci, consilieri juridici și firme din aceeași industrie.
- Verificarea antecedentelor în bazele de date relevante.

Continuarea relațiilor cu clientul (A se vedea punctul 27 (a))

A21. Pentru a decide dacă să continue relația cu clientul trebuie avute în vedere problemele semnificative apărute pe parcursul misiunii actuale sau al unor misiuni anterioare și consecințele acestora asupra continuării relației cu clientul. De exemplu, este posibil ca un client să fi început deja să își extindă operațiunile de afaceri într-un domeniu în care firma nu deține competența necesară.

Retragerea (A se vedea punctul 28)

A22. Politicile și procedurile referitoare la retragerea din misiuni sau atât din misiune, cât și din relația cu clientul tratează următoarele aspecte:

- Discuții cu membrii de la nivelul adecvat al conducerii clientului și cu persoanele responsabile cu governanța privind măsurile adecvate pe care le poate adopta firma în baza faptelor și a circumstanțelor relevante.
- În cazul în care firma decide că este adecvat să se retragă din misiune, discuții cu membrii de la nivelul adecvat al conducerii clientului și cu persoanele responsabile cu governanța privind retragerea din misiune sau retragerea atât din misiune, cât și din relația cu clientul, precum și motivele retragerii.

- În cazul în care există o cerință profesională, legală sau de reglementare care să nu permită retragerea firmei din misiune sau care să prevadă raportarea retragerii din misiune sau a retragerii atât din misiune, cât și din relația cu clientul, precum și motivele retragerii, către autoritățile de reglementare.
- Documentarea aspectelor semnificative, a consultărilor, a concluziilor și a bazei pentru concluzii.

Considerente specifice organizațiilor de audit din sectorul public (A se vedea punctele 26-28)

A23. În sectorul public, auditorii pot fi desemnați conform procedurilor statutare. Prin urmare, este posibil ca anumite cerințe și considerente cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a unor misiuni specifice, precum cele descrise la punctele 26-28 și A18-A22, să nu fie relevante. Cu toate acestea, elaborarea politicilor și procedurilor după cum este specificat le poate oferi auditorilor din sectorul public informații valoroase pentru efectuarea evaluărilor de risc și îndeplinirea responsabilităților de raportare.

Resurse umane (A se vedea punctul 29)

A24. Aspectele legate de personal relevante pentru politicile și procedurile firmei și pentru procedurile referitoare la resursele umane includ, de exemplu:

- Recrutarea.
- Evaluarea performanțelor.
- Capacitățile, inclusiv timpul necesar îndeplinirii sarcinilor.
- Competența.
- Dezvoltarea profesională.
- Promovarea.
- Compensarea.
- Estimarea nevoilor de personal.

Procesele și procedurile de recrutare eficiente îi permit firmei să selecteze persoane cu integritate, care pot să își dezvolte competențele și capacitățile necesare pentru efectuarea activităților firmei și care posedă caracteristicile adecvate care să le permită să acționeze competent.

A25. Competența poate fi dezvoltată prin mai multe metode, inclusiv cele enumerate în continuare:

- Educația profesională.
- Dezvoltarea profesională continuă, inclusiv formarea.
- Experiența profesională.

- Instruirea din partea personalului cu mai multă experiență, de exemplu, ceilalți membri ai echipei misiunii.
 - Instruirea în privința independenței a personalului căruia i se impune să fie independent.
- A26. Menținerea competenței personalului din cadrul firmei depinde într-o măsură semnificativă de un nivel adecvat de dezvoltare profesională continuă, astfel încât personalul să își păstreze cunoștințele și capacitățile. Firma accentuează prin politici și proceduri eficiente nevoia de formare profesională continuă pentru toate nivelurile personalului firmei și oferă resursele și asistența necesare în vederea formării pentru a-i permite personalului să își dezvolte și să își mențină competența și capacitățile necesare.
- A27. Firma poate contracta, de asemenea, o persoană din exterior cu o calificare adecvată, de exemplu, în cazurile în care resursele interne de formare și cele tehnice nu sunt disponibile.
- A28. Procedurile de evaluare a performanțelor, de compensare și de promovare acordă recunoașterea cuvenită și recompensarea adecvată pentru dezvoltarea și menținerea competenței și a angajamentului față de principiile etice. Măsurile pe care o firmă le poate adopta în vederea dezvoltării și menținerii competenței și a angajamentului față de principiile etice includ:
- Informarea personalului cu privire la așteptările firmei în ceea ce privește performanța și principiile etice,
 - Evaluarea și oferirea de consiliere angajaților în privința performanței acestora, a progresului și a oportunităților de avansare în carieră și
 - Informarea personalului cu privire la faptul că avansarea într-o poziție cu mai multă responsabilitate depinde, printre altele, de calitatea performanței și de aderarea la principiile etice și că neconformitatea cu politicile și procedurile firmei poate atrage măsuri disciplinare.

Considerente specifice firmelor mici

- A29. Mărimea și circumstanțele firmei vor influența structura procesului de evaluare a performanțelor. În special, firmele mici pot utiliza metode mai puțin formale de evaluare a performanțelor personalului lor.

Desemnarea echipelor misiunii

Partenerii de misiune (A se vedea punctul 30)

- A30. Politicile și procedurile pot include sisteme de monitorizare a volumului de activitate și disponibilitatea partenerilor de misiune, astfel încât aceștia să aibă suficient timp pentru a-și îndeplini responsabilitățile în mod adecvat.

Echipele misiunii (A se vedea punctul 31)

- A31. Desemnarea de către firmă a echipelor misiunii și stabilirea nivelului de monitorizare necesar presupun, de exemplu, ca firma să aibă în vedere:

- Cunoștințele și experiența practică a echipei misiunii cu privire la misiuni de natură și cu o complexitate asemănătoare, dobândite prin formare și participare adecvate,
- Cunoașterea de către echipa misiunii a standardelor profesionale și a cerințelor legale și de reglementare,
- Cunoștințele tehnice și experiența profesională a echipei misiunii, inclusiv cunoștințele de tehnologia informațiilor relevante,
- Cunoștințele echipei misiunii cu privire la sectoarele de activitate relevante în care operează clientul,
- Capacitatea echipei misiunii de a aplica raționamentul profesional și
- Înțelegerea politicilor și procedurilor de control al calității din cadrul firmei.

Efectuarea misiunilor

Consistența în calitatea efectuării misiunii (A se vedea punctul 32 (a))

A32. Firma promovează prin politicile și procedurile sale consecvența calității în efectuarea misiunilor. Aceasta se obține adesea prin intermediul manualelor scrise sau în format electronic, al programelor informatice sau al altor forme de documentație standard și prin materiale de îndrumare cu privire la sectorul de activitate specific sau la un subiect specific. Printre aspectele abordate se pot număra următoarele:

- Modul în care echipele misiunii sunt informate pe scurt cu privire la misiune pentru a înțelege obiectivele activității desemnate.
- Proceduri pentru asigurarea conformității cu standardele de misiune aplicabile.
- Proceduri de supraveghere a misiunilor, de formare și îndrumare a personalului.
- Metode de revizuire a activității efectuate, a raționamentelor semnificative utilizate și a formatului raportului emis.
- Documentația adecvată a activității efectuate și a plasării în timp și amplorii revizuirii.
- Procesele de actualizare a tuturor politicilor și procedurilor.

A33. Lucrul în echipă și formarea adecvate le permit membrilor echipei misiunii cu mai puțină experiență să înțeleagă mai bine obiectivele activității desemnate.

Supraveghere (A se vedea punctul 32(b))

A34. Supravegherea misiunilor presupune următoarele aspecte:

- Monitorizarea progresului misiunii,

CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI
ȘI REVIZUIRI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI ALTE MISIUNI DE ASIGURARE
ȘI SERVICII CONEXE

- Evaluarea capacității și a competenței membrilor individuali ai echipei misiunii, dacă dispun de suficient timp pentru a-și realiza activitatea, dacă înțeleg instrucțiunile și dacă activitatea se desfășoară conform abordării planificate a misiunii,
- Tratarea problemelor semnificative care apar pe parcursul misiunii, evaluarea importanței acestora și modificarea corespunzătoare a modului de abordare stabilit și
- Identificarea aspectelor în care este necesară consultarea și analiza de către membrii cu mai multă experiență din echipa misiunii pe parcursul misiunii.

Revizuire (A se vedea punctul 32(c))

A35. În cadrul unei revizuii se determină dacă:

- Activitatea a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile,
- Aspectele semnificative au fost semnalate pentru a fi avute în vedere în continuare,
- Au avut loc consultările adecvate și concluziile rezultate au fost documentate și implementate,
- Este necesar ca natura, plasarea în timp și amplexarea activității desfășurate să fie revizuite,
- Activitatea desfășurată sprijină concluziile formulate și dacă este documentată adecvat,
- Probele obținute sunt suficiente și adecvate pentru susținere raportul și
- Obiectivele procedurilor misiunii au fost îndeplinite.

Consultare (A se vedea punctul 34)

A36. Consultarea presupune o discuție la nivelul profesional adecvat, cu persoane din cadrul firmei sau din exteriorul acesteia care dețin competențe de specialitate.

A37. În consultare se utilizează resurse de cercetare adecvate, precum și experiența colectivă și competențele tehnice ale firmei. Consultarea ajută la promovarea calității și îmbunătățește modul de aplicare a raționamentului profesional. Integrarea consultării în politicile și procedurile firmei ajută la promovarea unei culturi în care consultarea este recunoscută drept un punct forte și încurajează personalul să se consulte în privința aspectelor dificile sau controversate.

A38. Consultarea eficientă cu privire la aspecte semnificative de natură tehnică, etică sau de altă natură poate fi realizată în cadrul firmei sau, în funcție de necesitate, în exteriorul firmei, atunci când cei consultați:

CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI
ȘI REVIZUIRI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI ALTE MISIUNI DE ASIGURARE
ȘI SERVICII CONEXE

- Primesc toate informațiile relevante care să le permită să ofere consultanță avizată și
 - Dețin cunoștințele, vechimea și experiența necesare,
- și atunci când concluziile rezultate în urma consultării sunt documentate și implementate corespunzător.

A39. Documentarea completă și detaliată a consultărilor cu alți profesioniști pe subiecte dificile sau controversate contribuie la înțelegerea:

- Aspectului care a necesitat consultarea și a
- Rezultatelor consultării, inclusiv a oricăror decizii luate și a bazei acestor decizii, precum și a modului în care au fost implementate.

Considerente specifice firmelor mici

A40. În cazul în care o firmă necesită consultanță din exterior, de exemplu, o firmă care nu dispune de resursele interne adecvate, poate beneficia de serviciile de consultanță furnizate de:

- Alte firme,
- Organisme profesionale sau de reglementare, sau
- Organizații comerciale care furnizează servicii relevante de control al calității.

Înainte de a contracta astfel de servicii, firma trebuie să stabilească dacă furnizorul extern de astfel de servicii deține competențele și capacitățile necesare pentru îndeplinirea scopului respectiv.

Revizuirea controlului calității misiunii

Criteriile pentru revizuirea *controlului calității* misiunii (A se vedea punctul 35(b))

A41. Printre criteriile de care se ține cont pentru a stabili misiunile, exceptând auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, care vor face obiectul unei revizuirii a controlului calității misiunii se pot număra, de exemplu:

- Natura misiunii, inclusiv măsura în care aceasta implică un aspect de interes public.
- Identificarea circumstanțelor neobișnuite sau a riscurilor din cadrul unei misiuni sau al unei clase de misiuni.
- Măsura în care legile sau reglementările prevăd revizuirea controlului calității misiunii.

Natura, plasarea în timp și amplexarea revizuirii controlului calității misiunii (A se vedea punctele 36-37)

A42. Raportul misiunii nu este datat până la finalizarea revizuirii controlului calității misiunii. Cu toate acestea, documentația revizuirii controlului calității misiunii poate fi finalizată după data raportului.

- A43. Efectuarea în timp util a revizuirii controlului calității misiunii în stadiile corespunzătoare ale misiunii permite rezolvarea rapidă a problemelor semnificative, spre satisfacția partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii, la sau înainte de data raportului.
- A44. Amploarea revizuirii controlului calității misiunii poate depinde, printre altele, și de complexitatea misiunii, în cazul în care entitatea este cotate, și de riscul ca raportul să nu fie adecvat în circumstanțele date. Efectuarea unei revizuii a controlului calității misiunii nu reduce responsabilitățile partenerului de misiune.

Revizuirea controlului calității misiunilor entităților cotate (A se vedea punctul 38)

A45. Alte aspecte relevante pentru evaluarea raționamentelor semnificative ale echipei misiunii, de care se poate ține cont în revizuirea controlului calității misiunii în ceea ce privește auditul situațiilor financiare ale unei entități cotate, sunt:

- Riscurile semnificative identificate pe parcursul misiunii și răspunsurile la riscurile respective.
- Raționamentele utilizate, în special cele referitoare la pragul de semnificație și la riscurile semnificative.
- Importanța și modalitatea în care au fost tratate denaturările corectate și necorectate identificate pe parcursul misiunii.
- Aspectele care trebuie comunicate conducerii sau persoanelor responsabile cu governanța și, în funcție de necesitate, altor părți, precum organismele de reglementare. Aceste aspecte suplimentare se pot aplica, în funcție de circumstanțe, și pentru revizuirile controlului calității misiunii aferente auditurilor situațiilor financiare ale altor entități, precum și pentru revizuirile situațiilor financiare și alte misiuni de asigurare și servicii conexe.

Considerente specifice organizațiilor de audit din sectorul public

A46. Deși nu se face referire la entitățile cotate, precum este descris la punctul A16, anumite entități din sectorul public ar putea fi suficient de importante pentru a necesita efectuarea unei revizuii a controlului calității misiunii.

Criterii de eligibilitate pentru partenerii de revizuire a controlului de calitate al misiunii

Competențe tehnice, experiență și autoritate suficiente și corespunzătoare (A se vedea punctul 39(a))

A47. Ceea ce constituie competențe tehnice, experiență și autoritate suficiente și corespunzătoare variază în funcție de circumstanțele misiunii. De exemplu, este indicat ca partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii audit al situațiilor financiare ale unei entități cotate să dețină experiența și

autoritatea suficiente și adecvate pentru a acționa ca partener de misiune în cazul auditului situațiilor financiare ale entităților cotate.

Consultarea partenerului de revizuire a controlului de calitate al misiunii (A se vedea punctul 39(b))

A48. Partenerul de misiune poate să consulte partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii, de exemplu, pentru a stabili dacă raționamentul partenerului de misiune este considerat acceptabil de către partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii. Prin intermediul acestor consultări se pot evita atât identificarea diferențelor de opinie în etapele finale ale misiunii, cât și compromiterea eligibilității partenerului de revizuire a controlului de calitate al misiunii pentru a îndeplini acest rol. În cazul în care natura și amploarea consultărilor devin semnificative, obiectivitatea partenerului de revizuire a controlului de calitate al misiunii ar putea fi compromisă, exceptând cazul în care atât echipa misiunii, cât și partenerul de revizuire a controlului de calitate al misiunii depun eforturi pentru a menține obiectivitatea acesteia. În cazul în care acest lucru nu este posibil, o altă persoană din cadrul firmei sau o persoană din exterior cu o calificare adecvată poate fi desemnată pentru a prelua fie rolul partenerului de revizuire al controlului de calitate a misiunii, fie al persoanei consultate în legătură cu misiunea.

Obiectivitatea partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii (A se vedea punctul 40)

A49. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să faciliteze menținerea obiectivității partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii. Prin urmare, astfel de politici și proceduri garantează faptul că partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii:

- Nu va fi selectat de către partenerul de misiune, în măsura în care acest lucru este posibil,
- Nu va participa în alt mod la misiune pe parcursul perioadei de revizuire,
- Nu va lua decizii în numele echipei misiunii și
- Nu intră sub incidența altor considerente speciale care i-ar putea afecta obiectivitatea.

Considerente specifice firmelor mici

A50. În cazul firmelor cu puțini parteneri, este posibil ca implicarea partenerului de misiune în selectarea partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii să nu poată fi evitată. O persoană din exterior cu o calificare adecvată poate fi contractată, în cazul în care practicienii individuali sau firmele mici identifică misiuni care necesită o revizuire a controlului calității. Ca alternativă, practicienii individuali sau firmele mici pot opta pentru contractarea altor firme care să faciliteze revizuirile controlului calității misiunilor. În

cazul în care firma contractează o persoană din exterior cu o calificare adecvată, se aplică cerințele de la punctele 39-41 și îndrumările de la punctele A47-A48.

Considerente specifice organizațiilor de audit din sectorul public

A51. În sectorul public, un auditor numit statutar (de exemplu, un auditor general sau altă persoană cu calificarea adecvată, desemnată de către auditorul general) poate avea un rol echivalent cu cel al partenerului de misiune cu responsabilitate generală pentru auditurile din sectorul public. În astfel de circumstanțe, acolo unde este aplicabil, selectarea partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii presupune analizarea gradului de independență necesar față de entitatea auditată și a capacității partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii de a oferi o evaluare obiectivă.

Diferențe de opinie (A se vedea punctul 43)

A52. Procedurile eficiente facilitează identificarea diferențelor de opinie într-o etapă incipientă, oferă îndrumări clare cu privire la măsurile ulterioare și prevăd documentarea modului de soluționare a diferențelor de opinie și de implementare a concluziilor formulate.

A53. Printre procedurile pentru soluționarea diferențelor de opinie se pot număra consultarea unui alt practician sau a unei alte firme, ori a unui organism profesional sau de reglementare.

Documentația misiunii

Finalizarea întocmirii dosarelor finale ale misiunii (A se vedea punctul 45)

A54. Legile sau reglementările pot prevedea termene-limită până la care trebuie întocmite dosarele finale ale misiunii pentru tipuri specifice de misiuni. În cazul în care în lege sau reglementări nu sunt prevăzute termene-limită, punctul 45 prevede ca firma să își stabilească periodic termene-limită care să reflecte necesitatea de a finaliza întocmirea dosarelor finale ale misiunii. În cazul unui audit, de exemplu, un astfel de termen-limită nu ar trebui să depășească, în mod normal, 60 de zile de la data raportului auditorului.

A55. În momentul în care două sau mai multe rapoarte sunt emise cu privire la aceeași informație specifică a unei entități, politicile și procedurile firmei referitoare la termenele-limită pentru întocmirea dosarelor finale de misiune tratează fiecare raport ca fiind aferent unei misiuni distincte. De exemplu, acesta poate fi cazul unei firme care emite un raport de audit privind informațiile financiare ale unei componente în scopuri de consolidare a grupului și, la o dată ulterioară, emite un raport al auditorului privind aceleași informații financiare, în scopuri statutare.

Confidențialitatea, păstrarea în siguranță, integritatea, accesibilitatea și recuperabilitatea documentației misiunii (A se vedea punctul 46)

A56. Cerințele etice relevante impun personalului firmei obligația de a păstra permanent confidențialitatea informațiilor cuprinse în documentația misiunii,

exceptând cazul în care au fost autorizați de client pentru a divulga informațiile respective ori au această responsabilitate conform legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante.⁵ Legi și reglementări specifice pot impune personalului firmei obligații suplimentare privind păstrarea confidențialității clientului, în special în ceea ce privește datele cu caracter personal.

A57. Indiferent dacă documentația misiunii este în format tipărit, electronic sau în alt format, integritatea, accesibilitatea sau recuperabilitatea informațiilor de bază poate fi compromisă dacă documentația ar putea fi modificată, completată sau ștearsă fără cunoștința firmei sau dacă ar putea fi pierdută sau deteriorată definitiv. În consecință, printre controalele elaborate și implementate de firmă pentru a evita modificări sau pierderi neautorizate ale documentației misiunii, se pot număra cele care:

- Permite determinarea datei la care documentația misiunii a fost întocmită, modificată sau revizuită, precum și a persoanei care a realizat aceste activități,
- Protejează integritatea informațiilor în toate etapele misiunii, în special în cazurile în care informațiile sunt distribuite în cadrul echipei misiunii sau transmise altor părți prin internet,
- Împiedică modificările neautorizate ale documentației misiunii și
- Permite accesul echipei misiunii și al altor părți autorizate la documentația misiunii, pentru a se achita în mod corespunzător de responsabilitățile lor.

A58. Controalele elaborate și implementate de către firmă pentru a menține confidențialitatea, păstrarea în siguranță, integritatea, accesibilitatea și recuperabilitatea documentației misiunii pot presupune:

- Utilizarea unei parole de către membrii echipei misiunii pentru a restricționa accesul utilizatorilor neautorizați la documentația misiunii în format electronic.
- Proceduri adecvate de salvare a copiilor de siguranță ale documentației misiunii în format electronic, la intervale adecvate pe parcursul misiunii.
- Proceduri adecvate de distribuire a documentației misiunii către membrii echipei la începutul misiunii, de procesare a acesteia pe parcursul misiunii și de compilare a acesteia la finalul misiunii.
- Proceduri de restricționare a accesului, de distribuire adecvată și de stocare confidențială a documentației misiunii pe suport de hârtie.

A59. Din motive de ordin practic, documentația originală pe suport de hârtie poate fi scanată electronic pentru a fi inclusă în dosarele misiunii. În astfel de

⁵ A se vedea, de exemplu, Secțiunea 140.7 și Secțiunea 225.35 din Codul IESBA.

cazuri, procedurile concepute de firmă în vederea păstrării integrității, a accesibilității și a recuperabilității documentației pot impune echipelor misiunii:

- Să genereze copii scanate care să reflecte conținutul integral al documentației originale pe suport de hârtie, inclusiv semnăturile de mână, referințe încrucișate și adnotări,
- Să integreze copiile scanate în dosarele misiunii, indexând și semnând inclusiv copiile scanate dacă este necesar și
- Să permită recuperarea și imprimarea copiilor în funcție de necesitate.

Pot exista cerințe legale, de reglementare sau de altă natură pentru ca firma să păstreze documentația scanată în format original, pe suport de hârtie.

Păstrarea documentației misiunii (A se vedea punctul 47)

- A60. Nevoile firmei de a păstra documentația misiunii și perioada de păstrare a documentației pot varia în funcție de natura misiunii și de circumstanțele firmei, de exemplu, de măsura în care documentația misiunii este necesară pentru a asigura evidența aspectelor de o importanță continuă pentru misiuni ulterioare. Perioada de păstrare poate depinde și de alți factori, precum măsura în care legile sau reglementările locale prevăd perioade de păstrare pentru anumite tipuri de misiuni sau măsura în care există perioade de păstrare general acceptate în jurisdicția respectivă, în absența unor cerințe legale sau de reglementare.
- A61. În cazul specific al misiunilor de audit, în mod normal, perioada de păstrare nu ar trebui să fie mai scurtă de cinci ani de la data raportului auditorului sau, dacă survine ulterior acestuia, de la data raportului auditorului grupului.
- A62. Printre procedurile pe care le adoptă firma pentru păstrarea documentației misiunii se numără procedurile care permit conformitatea cu cerințele de la punctul 47 pe parcursul perioadei de păstrare, de exemplu pentru:
- A asigura recuperarea și accesul la documentația misiunii pe perioada de păstrare, în special în cazul documentației în format electronic, având în vedere avansarea sau schimbarea tehnologiei în timp,
 - A ține evidența, în funcție de necesitate, a modificărilor aduse documentației misiunii după ce dosarele misiunii au fost finalizate și
 - A permite părților externe autorizate să acceseze și să revizuiască documentația misiunii, pentru controlul calității sau în alte scopuri.

Dreptul de proprietate asupra documentației misiunii

- A63. Documentația misiunii este proprietatea firmei, exceptând cazul în care se prevede altfel în legislație sau alte reglementări. Firma are posibilitatea de a pune la dispoziția clienților, din propria inițiativă, fragmente sau extrase din documentația misiunii, cu condiția ca o astfel de divulgare să nu afecteze validitatea activității desfășurate sau, în cazul misiunilor de asigurare, independența firmei sau a personalului acesteia.

Monitorizarea

Monitorizarea politicilor și procedurilor de control al calității din cadrul firmei (A se vedea punctul 48)

A64. Scopul monitorizării conformității cu politicile și procedurile de control al calității este de a oferi o evaluare a:

- Aderării la standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare,
- Măsurii în care sistemul de control al calității a fost adecvat conceput și implementat eficient și
- Măsurii în care politicile și procedurile de control al calității au fost aplicate corespunzător, astfel încât rapoartele emise de firmă sau de partenerii misiunii să fie adecvate circumstanțelor.

A65. Analiza și evaluarea continue ale sistemului de control al calității presupun aspecte cum ar fi următoarele:

- Analiza:
 - Noilor evoluții ale standardelor profesionale și ale cerințelor legale și de reglementare aplicabile, precum și a modului în care acestea sunt reflectate în politicile și procedurile firmei, în funcție de necesitate,
 - Confirmării scrise cu privire la conformitatea cu politicile și procedurile privind independența,
 - Dezvoltării profesionale continue, inclusiv a formării și
 - Deciziilor privind acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice.
- Determinarea măsurilor corective care trebuie adoptate și a îmbunătățirilor care trebuie aduse sistemului, inclusiv oferirea de feedback privind politicile și procedurile referitoare la educație și formare.
- Comunicarea deficiențelor identificate în cadrul sistemului, în gradul de înțelegere a sistemului sau în conformitate cu acesta a personalului adecvat al firmei.
- Demersul personalului adecvat din cadrul firmei pentru ca modificările necesare care trebuie aduse politicilor și procedurilor de control al calității să fie efectuate prompt.

A66. Politicile și procedurile privind ciclul de inspecție pot, de exemplu, să specifice o desfășurare a acestuia pe o perioadă de trei ani. Modul în care ciclul de inspecție este organizat, inclusiv perioada de selectare a misiunilor individuale, depinde de o multitudine de factori, precum:

- Dimensiunea firmei.

- Numărul și localizarea geografică a sediilor sale.
- Rezultatele procedurilor de monitorizare anterioare.
- Gradul de autoritate a personalului și a sediilor (de exemplu, dacă sediile individuale sunt autorizate pentru a derula inspecții proprii sau doar sediul principal poate efectua inspecții).
- Natura și complexitatea practicilor și organizării firmei.
- Riscurile asociate clienților firmei și anumitor misiuni specifice.

A67. Procesul de inspecție presupune selectarea misiunilor individuale, dintre care unele pot fi selectate fără informarea prealabilă a echipei misiunii. Pentru a determina aria de aplicare a inspecțiilor, firma poate lua în considerare aria de aplicare sau concluziile unui program de inspecție extern și independent. Cu toate acestea, un astfel de program de inspecție extern și independent nu poate înlocui programul propriu de monitorizare internă al firmei.

Considerente specifice firmelor mici

A68. În cazul firmelor mici ar putea fi necesar ca procedurile de monitorizare să fie efectuate de către persoanele responsabile cu elaborarea și implementarea politicilor și procedurilor de control al calității în cadrul firmei sau de către persoane care ar putea fi implicate în revizuirea controlului calității misiunii. O firmă cu un număr limitat de angajați poate opta pentru contractarea unei persoane din exterior cu o calificare adecvată sau a unei alte firme care să efectueze inspecțiile misiunilor și alte proceduri de monitorizare. Ca alternativă, firma are posibilitatea de a-și împărtăși resursele cu alte organizații adecvate pentru a facilita activitățile de monitorizare.

Comunicarea deficiențelor (A se vedea punctul 50)

A69. Raportarea deficiențelor identificate către alte persoane în afara partenerilor de misiune relevanți nu trebuie să includă date de identificare a misiunilor specifice aflate în discuție, cu toate că ar putea exista cazuri în care identificarea acestora ar putea fi necesară pentru ca persoanele respective, altele decât partenerii de misiune, să se poată achita de responsabilitățile lor în mod adecvat.

Plângeri și acuzații

Sursele plângerilor și acuzațiilor (A se vedea punctul 55)

A70. Plângerile și acuzațiile (exceptându-le pe cele care sunt evident ne semnificative) pot proveni din interiorul sau din exteriorul firmei. Acestea pot fi înaintate de către personalul firmei, de către clienți sau de către alte terțe părți. Plângerile și acuzațiile pot fi preluate de membrii echipei misiunii sau de personalul firmei.

Politicile și procedurile de investigație (A se vedea punctul 56)

A71. Politicile și procedurile elaborate pentru investigarea plângerilor și a acuzațiilor pot presupune, de exemplu, ca partenerul care supraveghează investigația:

- Să dispună de experiență suficientă și adecvată,
- Să dețină autoritate în cadrul firmei și
- Să nu fie altfel implicat în misiune.

Partenerul care supraveghează investigația poate face apel la consiliere juridică, în funcție de necesitate.

Considerente specifice firmelor mici

A72. În cazul firmelor cu puțini parteneri, ar putea fi imposibil ca partenerul care supraveghează investigația să nu fie implicat în misiune. Firmele mici și practicienii individuali pot opta pentru contractarea unei persoane din exterior cu o calificare adecvată sau a unei alte firme care să investigheze plângerile și acuzațiile.

Documentația sistemului de control al calității (A se vedea punctul 57)

A73. Forma și conținutul documentației care indică modul de funcționare al fiecăruia dintre elementele sistemului de control al calității reprezintă o problemă de raționament și depinde de un număr de factori, printre care se numără:

- Dimensiunea firmei și numărul sediilor sale.
- Natura și complexitatea practicilor și organizării firmei.

De exemplu, firmele mari pot utiliza baze de date electronice pentru a documenta aspecte precum confirmarea independenței, evaluarea performanței și rezultatele inspecțiilor de monitorizare.

A74. Documentația adecvată referitoare la monitorizare include, de exemplu:

- Proceduri de monitorizare, inclusiv procedura de selecție a misiunilor finalizate spre a fi inspectate.
- Înregistrarea evaluării:
 - Aderării la standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare,
 - Măsurii în care sistemul de control al calității a fost conceput și implementat corespunzător și
 - Măsurii în care politicile și procedurile de control al calității au fost aplicate corespunzător, astfel încât rapoartele emise de firmă sau de partenerii misiunii să fie adecvate circumstanțelor.

- Identificarea deficiențelor, evaluarea efectului acestora și stabilirea bazei pentru determinarea măsurilor suplimentare necesare.

Considerente specifice firmelor mici

- A75. Firmele mici pot utiliza metode mai puțin formale de documentare a sistemelor proprii de control al calității, precum note scrise de mână, liste de verificare sau formulare.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 200
OBIECTIVE GENERALE ALE AUDITORULUI
INDEPENDENT ȘI DESFĂȘURAREA UNUI AUDIT
ÎN CONFORMITATE CU STANDARDELE
INTERNAȚIONALE DE AUDIT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie
2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1-2
Un audit al situațiilor financiare.....	3-9
Data intrării în vigoare	10
Obiectivele generale ale auditorului	11-12
Definiții	13
Cerințe	
Cerințe etice privind auditul situațiilor financiare.....	14
Scepticismul profesional	15
Raționamentul profesional	16
Probe de audit suficiente și adecvate și riscul de audit	17
Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile	18-24
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Un audit al situațiilor financiare.....	A1-A13
Definiții	A14-A15
Cerințe etice privind auditul situațiilor financiare.....	A16-A19
Scepticismul profesional	A20-A24
Raționamentul profesional	A25-A29
Probe de audit suficiente și adecvate și riscul de audit	A30-A54
Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile	A53-A76

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile generale ale auditorului independent în efectuarea unui audit al situațiilor financiare în conformitate cu ISA-urile. Mai precis, stabilește obiectivele generale ale unui auditor independent și explică natura și aria de aplicare ale unui audit cu scopul de a-i permite acestuia să îndeplinească obiectivele respective. De asemenea, explică aria de aplicare, autoritatea și structura ISA-urilor și include cerințe care stabilesc responsabilitățile generale ale auditorului independent aplicabile pentru toate auditurile, inclusiv obligația de a se conforma cu ISA-urile. Auditorul independent este denumit în continuare „auditor”.
2. ISA-urile sunt elaborate în contextul auditării situațiilor financiare de către un auditor. ISA-urile trebuie adaptate, după caz, în situațiile în care se aplică auditului altor informații financiare istorice. ISA-urile nu tratează responsabilitățile auditorului care s-ar putea regăsi în legislație, reglementări sau în alte surse în legătură cu, de exemplu, oferta de titluri de valoare către public. Asemenea responsabilități ar putea fi diferite de cele prevăzute în ISA-uri. În consecință, deși auditorul ar putea considera anumite aspecte din ISA-uri utile în asemenea circumstanțe, este responsabilitatea auditorului să asigure conformitatea cu toate obligațiile legale, de reglementare și profesionale relevante.

Un audit al situațiilor financiare

3. Scopul unui audit este de a crește gradul de încredere a utilizatorilor vizati în situațiile financiare. Acest scop poate fi atins prin exprimarea de către auditor a unei opinii cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. În cazul majorității cadrelor de raportare cu scop general, opinia auditorului se referă la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel din toate punctele de vedere semnificative sau oferă o imagine fidelă conform cadrului general. Un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile și cerințele etice relevante îi va permite auditorului să își formeze acea opinie. (A se vedea punctul A1)
4. Situațiile financiare care fac obiectul unui audit sunt cele care aparțin entității și care au fost întocmite de conducerea entității, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta. ISA-urile nu impun responsabilități conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta și nu prevalează în fața legilor și reglementărilor care prevăd responsabilitățile acestora. Cu toate acestea, un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile pornește de la premisa că atât conducerea, cât și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta și-au recunoscut anumite responsabilități esențiale pentru efectuarea auditului. Auditul situațiilor financiare nu scutește de responsabilități conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta. (A se vedea punctele A2-A11)
5. Ca bază pentru opinia auditorului, ISA-urile îi impun acestuia să obțină o asigurare rezonabilă în legătură cu măsura în care situațiile financiare ca

întreg sunt lipsite de denaturări semnificative cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare. Asigurarea rezonabilă este realizată atunci când auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit (respectiv riscul ca auditorul să exprime o opinie neadecvată în cazul în care situațiile financiare sunt denaturate semnificativ) la un nivel acceptabil de scăzut. Cu toate acestea, asigurarea rezonabilă nu reprezintă un nivel absolut de asigurare, deoarece, din cauza unor limitări inerente ale auditului, majoritatea probelor de audit pe baza cărora auditorul își formulează concluziile și își formează opinia au mai degrabă un caracter generalizat decât concludent. (A se vedea punctele A30-A54)

6. Conceptul de prag de semnificație este aplicat de către auditor atât în planificarea și efectuarea auditului, cât și în evaluarea efectului denaturărilor identificate în audit și al denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare¹. În general, denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea ar putea influența, individual sau cumulat, deciziile economice ale utilizatorilor luate în baza situațiilor financiare. Raționamentele privind pragul de semnificație se realizează luând în considerare circumstanțele și sunt afectate de percepția auditorului cu privire la nevoile de informații financiare ale utilizatorilor situațiilor financiare și de mărimea sau natura denaturării, ori de o combinație între cele două. Opinia auditorului se referă la situațiile financiare ca întreg și, prin urmare, auditorul nu este responsabil pentru detectarea denaturărilor care nu sunt semnificative pentru situațiile financiare ca întreg.
7. ISA-urile conțin obiective, cerințe, materiale privind aplicarea și alte materiale explicative elaborate pentru a sprijini auditorul în obținerea unei asigurări rezonabile. ISA-urile îi impun auditorului să își exercite raționamentul profesional și să își mențină scepticismul profesional pe parcursul planificării și efectuării auditului și, printre altele:
 - Să identifice și să evalueze riscurile de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, pe baza cunoștințelor sale despre entitate și mediul său, inclusiv despre controlul intern al acesteia.
 - Să obțină probe de audit suficiente și adecvate, care să ateste dacă există denaturări semnificative, prin elaborarea și implementarea unor răspunsuri adecvate la riscurile evaluate.
 - Să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare, în baza concluziilor trase din probele de audit obținute.
8. Forma opiniei exprimate de auditor depinde de cadrul de raportare financiară aplicabil și de orice alte legi și reglementări aplicabile. (A se vedea punctele A12-A13)

1 ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit* și ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*.

9. Auditorul poate avea, de asemenea, alte responsabilități de comunicare și raportare specifice față de utilizatori, conducere, persoanele responsabile cu guvernarea sau alte părți din exteriorul entității, în legătură cu aspectele apărute în timpul auditului. Aceste responsabilități pot fi stabilite de ISA-uri sau de legile sau reglementările aplicabile².

Data intrării în vigoare

10. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiectivele generale ale auditorului

11. În efectuarea unui audit al situațiilor financiare, obiectivele generale ale auditorului sunt:
- (a) Să obțină o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, astfel încât să poată exprima o opinie privind măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil și
 - (b) Să raporteze cu privire la situațiile financiare și să comunice după cum este prevăzut în ISA-uri, conform constatărilor auditorului.
12. În toate cazurile în care nu se poate obține o asigurare rezonabilă și nu este suficientă o opinie cu rezerve în raportul auditorului în circumstanțele date în scopul raportării către utilizatorii vizați ai situațiilor financiare, ISA-urile impun auditorului să declare imposibilitatea exprimării unei opinii sau să se retragă (sau să demisioneze)³ din misiune, în cazul în care retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile.

Definiții

13. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Cadrul de raportare financiară aplicabil – Cadrul de raportare financiară adoptat de conducere și, după caz, de persoanele responsabile cu guvernarea în vederea întocmirii situațiilor financiare, care este acceptabil având în vedere natura entității și obiectivul situațiilor financiare sau care este prevăzut de legislație sau reglementări.
- Termenul „cadrul de prezentare fidelă” este folosit pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu cerințele cadrului și:

2 A se vedea, de exemplu, ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea* și ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, punctul 44.

3 În ISA-uri se folosește doar termenul „retragere”.

- (i) Recunoaște explicit sau implicit faptul că, pentru a se asigura o prezentare fidelă a situațiilor financiare, poate fi necesară prezentarea de către conducere a unor informații mai ample decât cele prevăzute de cadrul de raportare, sau
- (ii) Recunoaște în mod explicit faptul că ar putea fi necesară o decizie a conducerii de a se abate de la o cerință din cadrul de raportare pentru a asigura prezentarea fidelă a situațiilor financiare. Astfel de abateri se preconizează a fi necesare doar în circumstanțe extrem de rare.

Termenul „cadru de conformitate” este folosit pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu cerințele cadrului, însă nu conține mențiunile de la subpunctele (i) și (ii) de mai sus.

- (b) Probe de audit – Informațiile utilizate de auditor pentru a ajunge la concluziile pe care se bazează opinia auditorului. Probele de audit includ atât informațiile cuprinse în înregistrările contabile care stau la baza situațiilor financiare, cât și alte informații. În contextul ISA-urilor:
 - (i) Suficiența probelor de audit este un indicator al cantității probelor de audit. Cantitatea probelor de audit necesare este afectată de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor și, de asemenea, de calitatea acestor probe de audit.
 - (ii) Gradul de adecvare al probelor de audit este un indicator al calității probelor de audit; respectiv relevanța și credibilitatea lor în sprijinirea concluziilor pe care se bazează opinia auditorului.
- (c) Risc de audit – Riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit neadecvată în cazul în care situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ. Riscul de audit depinde de riscul de denaturare semnificativă și de riscul de nedetectare.
- (d) Auditor – Persoana sau persoanele care efectuează auditul, de obicei partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii ori, după caz, firma. În cazul în care un ISA are în vedere, în mod expres, ca o cerință sau o responsabilitate să fie îndeplinită de partenerul de misiune, se folosește mai degrabă termenul „partener de misiune” în loc de „auditor”. Termenii „partener de misiune” și „firmă” trebuie interpretați, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți acestora din sectorul public.
- (e) Risc de nedetectare – Riscul ca procedurile efectuate de auditor pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut să nu detecteze o denaturare existentă care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări.

- (f) Situații financiare – O reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, inclusiv a prezentărilor de informații, care are scopul de a comunica resursele sau obligațiile economice ale unei entități la un moment dat sau modificările acestora pe parcursul unei perioade de timp, în conformitate cu un cadru de raportare financiară. Termenul „situații financiare” se referă, de obicei, la un set complet de situații financiare, așa cum este stabilit în cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, dar poate face referire și la o situație financiară individuală. Prezentările de informații cuprind informații explicative sau descriptive, potrivit cerințelor, permise în mod expres sau în alt mod de cadrul de raportare financiară aplicabil, la începutul situațiilor financiare, sau în note, sau încorporate prin referințe încrucișate. (A se vedea punctele A14-A15)
- (g) Informații financiare istorice – Informații exprimate în termeni financiari cu privire la o anumită entitate, care rezultă în principal din sistemul contabil al acelei entități, referitoare la evenimente economice care au avut loc în perioade anterioare sau la condiții ori circumstanțe în anumite momente din trecut.
- (h) Conducere – Persoana (persoanele) cu responsabilități executive în desfășurarea operațiunilor entității. În cazul anumitor entități din anumite jurisdicții, conducerea include o parte dintre sau toate persoanele responsabile cu guvernarea, de exemplu, membrii executivi ai unui consiliu de guvernare sau un proprietar-administrator.
- (i) Denaturare – O diferență între valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element din situațiile financiare și valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea care este prevăzută pentru respectivul element pentru a fi în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau de eroare.
- Când auditorul exprimă o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine fidelă, denaturările includ, de asemenea, acele ajustări ale valorilor, clasificărilor, prezentărilor sau descrierilor care, potrivit raționamentului auditorului, sunt necesare astfel încât situațiile financiare să fie prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau să ofere o imagine fidelă.
- (j) Premisa referitoare la responsabilitățile conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu guvernarea, pe baza căreia este efectuat un audit – Recunoașterea și înțelegerea de către conducere și, după caz, de către persoanele responsabile cu guvernarea, a faptului că au următoarele responsabilități esențiale pentru efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile. Acestea sunt:
- (i) Responsabilitatea pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil, inclusiv, după caz, pentru prezentarea fidelă a acestora,

- (ii) Responsabilitatea pentru controlul intern pe care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu governanța îl consideră a fi necesar pentru întocmirea unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare și
- (iii) Responsabilitatea de a furniza auditorului:
 - a. Acces la toate informațiile despre care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu governanța, știu că sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte,
 - b. Informațiile suplimentare pe care auditorul le poate solicita din partea conducerii și, după caz, din partea persoanelor responsabile cu governanța în scopul auditului și
 - c. Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră că este necesar să obțină probe de audit.

În contextul unui cadru de prezentare fidelă, subpunctul (i) de mai sus poate fi reformulat astfel: „pentru întocmirea și prezentarea *fidelă* a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară” sau „pentru întocmirea unor situații financiare *care reflectă o imagine fidelă* în conformitate cu cadrul de raportare financiară”.

Formularea „premise referitoare la responsabilitățile conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu governanța pe baza căreia este efectuat un audit” poate fi denumită, de asemenea, „premisă”.

- (k) Raționament profesional – Aplicarea pregătirii, a cunoștințelor și a experienței relevante, în contextul dat de standardele de audit, contabilitate și etică, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate în circumstanțele misiunii de audit.
- (l) Scepticism profesional – O atitudine care include perspicacitate, atenție la condițiile care ar putea indica posibile denaturări cauzate fie de fraudă, fie de eroare și o evaluare critică a probelor de audit.
- (m) Asigurare rezonabilă – În contextul unui audit al situațiilor financiare, un nivel ridicat, dar nu absolut, de asigurare.
- (n) Risc de denaturare semnificativă – Riscul ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ înainte auditului. Acesta are două componente, descrise după cum urmează la nivel de aserțiune:
 - (i) Risc inerent – Susceptibilitatea unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații de a fi denaturată în mod semnificativ, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale aferente.

- (ii) Risc de control – Riscul ca o denaturare care ar putea apărea la nivelul unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații și care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la timp de controlul intern al entității.
- (o) Persoane responsabile cu guvernanta – Persoana (persoanele) sau organizația (organizațiile) (de exemplu, un administrator care este o corporație) cu responsabilitatea de a supraveghea orientarea strategică a entității și obligațiile legate de răspunderea entității. Aceasta include și supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru unele entități din anumite jurisdicții, termenul „persoane responsabile cu guvernanta” poate include personalul din conducere, de exemplu, membrii ex-ecutivi ai unui consiliu de guvernanta al unei entități din sectorul public sau privat sau un proprietar-administrator.

Cerințe

Cerințe etice privind auditul situațiilor financiare

- 14. Auditorul trebuie să se conformeze cu cerințele etice relevante, inclusiv celor legate de independență, în legătură cu misiunile de audit al situațiilor financiare. (A se vedea punctele A16-A19)

Scepticismul profesional

- 15. Auditorul trebuie să planifice și să efectueze un audit cu scepticism profesional, recunoscând faptul că pot exista circumstanțe care pot determina denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. (A se vedea punctele A20-A24)

Raționamentul profesional

- 16. Auditorul trebuie să își exercite raționamentul profesional în planificarea și efectuarea unui audit al situațiilor financiare. (A se vedea punctele A25-A29)

Probe de audit suficiente și adecvate și riscul de audit

- 17. Pentru a obține o asigurare rezonabilă, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut astfel încât să poată ajunge la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia. (A se vedea punctele A30-A54)

Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile

Conformitatea cu ISA-urile relevante pentru audit

- 18. Auditorul trebuie să se conformeze cu toate ISA-urile relevante pentru audit. Un ISA este relevant pentru audit dacă respectivul ISA este în vigoare și circumstanțele tratate în respectivul ISA există. (A se vedea punctele A55-A59)
- 19. Auditorul trebuie să înțeleagă întregul text al unui ISA, inclusiv materialele privind aplicarea acestuia și alte materiale explicative, în vederea înțelegerii

obiectivului acestuia și a aplicării cerințelor sale în mod adecvat. (A se vedea punctele A60-A68)

20. Auditorul nu trebuie să declare conformitatea cu ISA-urile în raportul său decât dacă s-a conformat cu toate cerințele prezentului ISA și ale tuturor celorlalte ISA-uri relevante pentru audit.

Obiectivele prevăzute în ISA-urile individuale

21. În vederea îndeplinirii obiectivelor generale ale auditorului, acesta trebuie să utilizeze obiectivele prevăzute în ISA-urile relevante pentru planificarea și efectuarea auditului, ținând cont de interdependența dintre ISA-uri, pentru: (A se vedea punctele A69-A71)
- (a) A determina măsura în care este necesară efectuarea unor proceduri suplimentare de audit față de cele prevăzute în ISA-uri, pentru a îndeplini obiectivele prevăzute în ISA-uri și (A se vedea punctul A72)
 - (b) A evalua măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate. (A se vedea punctul A73)

Conformitatea cu cerințele relevante

22. Sub rezerva considerentelor de la punctul 23, auditorul trebuie să se conformeze cu toate cerințele dintr-un ISA, exceptând situația în care, date fiind circumstanțele auditului:
- (a) Întregul ISA nu este relevant, sau
 - (b) Cerința nu este relevantă deoarece depinde de o condiție, iar condiția nu este îndeplinită. (A se vedea punctele A74-A75)
23. În circumstanțe excepționale, auditorul poate aprecia că este necesar să se abată de la o cerință dintr-un ISA. În astfel de circumstanțe, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative pentru a îndeplini obiectivul cerinței respective. Necesitatea ca auditorul să se abată de la o cerință relevantă se așteaptă să apară, doar în cazurile în care acea cerință prevede efectuarea unei proceduri specifice și, în circumstanțele specifice ale auditului efectuat, acea procedură ar fi ineficientă pentru a atinge obiectivul cerinței respective. (A se vedea punctul A76)

Neîndeplinirea unui obiectiv

24. În cazul în care un obiectiv din cadrul unui ISA relevant nu poate fi îndeplinit, auditorul trebuie să evalueze măsura în care acest fapt îl împiedică să îndeplinească obiectivele generale ale auditorului, fiind astfel necesară, în conformitate cu ISA-urile, modificarea opiniei auditorului sau retragerea acestuia din misiune (în cazul în care retragerea este permisă de legile și reglementările aplicabile). Neîndeplinirea unui obiectiv reprezintă un aspect semnificativ care trebuie documentat în conformitate cu ISA 230⁴. (A se vedea punctele A77-A78)

4 ISA 230, *Documentația de audit*, punctul 8 (c).

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Un audit al situațiilor financiare

Aria de aplicare a auditului (A se vedea punctul 3)

- A1. Opinia auditorului privind situațiile financiare tratează măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. O astfel de opinie este comună tuturor auditurilor situațiilor financiare. Prin urmare, opinia auditorului nu asigură, de exemplu, viabilitatea viitoare a entității și nici eficiența sau eficacitatea cu care conducerea a coordonat activitatea entității. Cu toate acestea, în anumite jurisdicții, legile sau reglementările aplicabile le-ar putea impune auditorilor să își exprime opiniile în privința unor aspecte specifice, precum eficacitatea controlului intern sau consecvența dintre un raport separat al conducerii și situațiile financiare. Cu toate că ISA-urile cuprind cerințe și îndrumări cu privire la astfel de aspecte, în măsura în care acestea sunt relevante pentru formarea unei opinii privind situațiile financiare, auditorul ar trebui să efectueze activități suplimentare dacă acesta are responsabilități suplimentare de a exprima astfel de opinii.

Întocmirea situațiilor financiare (A se vedea punctul 4)

- A2. Legile sau reglementările pot prevedea responsabilitățile conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu guvernanta în legătură cu raportarea financiară. Totuși, amploarea acestor responsabilități sau modul în care ele sunt formulate pot diferi în funcție de jurisdicție. În pofida acestor diferențe, un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile pornește de la premisa că atât conducerea, cât și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta au recunoscut faptul că au responsabilitatea:
- (a) Pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, după caz, pentru prezentarea fidelă a acestora,
 - (b) Pentru controlul intern pe care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta îl consideră a fi necesar pentru întocmirea unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare și
 - (c) De a furniza auditorului:
 - (i) Acces la toate informațiile despre care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta știu că sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte,
 - (ii) Informațiile suplimentare pe care auditorul le-ar putea solicita din partea conducerii și, după caz, din partea persoanelor responsabile cu guvernanta în scopul auditului și

- (iii) Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră că este necesar să obțină probe de audit.

A3. Întocmirea situațiilor financiare de către conducere și, după caz, de către persoanele responsabile cu guvernanta presupune:

- Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil, în contextul oricăror legi sau reglementări relevante.
- Întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu acel cadru.
- Includerea unei descrieri adecvate a aceluia cadru în situațiile financiare.

Întocmirea situațiilor financiare presupune ca membrii conducerii să își exercite raționamentul profesional în efectuarea unor estimări contabile rezonabile în circumstanțele date, precum și selectarea și aplicarea politicilor contabile adecvate. Aceste raționamente sunt adoptate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.

A4. Situațiile financiare pot fi întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară care îndeplinește:

- Nevoile comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori (adică „situații financiare cu scop general”) și
- Nevoile de informații financiare ale unor utilizatori specifici
- (respectiv „situații financiare cu scop special”).

A5. Cadrul de raportare financiară aplicabil cuprinde adesea standarde de raportare financiară stabilite de către o organizație de normalizare autorizată sau recunoscută sau de cerințe legale sau de reglementare. În unele cazuri, cadrul de raportare financiară aplicabil poate cuprinde atât standarde de raportare financiară stabilite de o organizație de normalizare autorizată sau recunoscută, cât și cerințe legale sau de reglementare. Alte surse ar putea oferi îndrumări cu privire la aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil. În anumite cazuri, cadrul de raportare financiară aplicabil poate cuprinde astfel de alte surse sau poate fi alcătuit doar din astfel de surse. Printre alte astfel de surse se pot număra:

- Mediul legal și etic, inclusiv statute, reglementări, decizii ale instanțelor judecătorești, și obligațiile etice profesionale în legătură cu aspecte contabile,
- Interpretări contabile publicate, cu grade diferite de autoritate, emise de organizații de normalizare, profesionale sau de reglementare,
- Opinii publicate, cu grade diferite de autoritate, referitoare la probleme contabile nou-apărute, emise de organizații de normalizare, de reglementare sau profesionale,
- Practici generale și specifice sectorului de activitate recunoscute la nivel general și prevalente și

- Literatura contabilă.

În momentul în care există conflicte între cadrul de raportare financiară și sursele din care se pot obține îndrumări cu privire la aplicarea acestuia sau între sursele care formează cadrul de raportare financiară, sursa cu cel mai mare grad de autoritate va prevala.

- A6. Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină forma și conținutul situațiilor financiare. Deși cadrul de raportare ar putea să nu specifice modul de contabilizare sau de prezentare a informațiilor pentru toate tranzacțiile sau evenimentele, acesta cuprinde, de obicei, suficiente principii generale care pot servi drept bază pentru elaborarea și aplicarea unor politici contabile consecvente cu conceptele care stau la baza cerințelor cadrului de raportare.
- A7. Unele cadre de raportare financiară sunt cadre de prezentare fidelă, iar altele sunt cadre de conformitate. Cadrele de raportare financiară care cuprind în principal standardele de raportare financiară, elaborate de o organizație autorizată sau recunoscută pentru a emite standarde care să fie folosite de entități pentru întocmirea situațiilor financiare cu scop general, sunt adesea elaborate cu scopul de a oferi o prezentare fidelă, de exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB).
- A8. Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil stabilesc, de asemenea, ce constituie un set complet de situații financiare. În cazul multor cadre de raportare, situațiile financiare au scopul de a oferi informații cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități. Pentru astfel de cadre de raportare, un set complet de situații financiare ar cuprinde un bilanț; o situație a veniturilor; o situație a modificărilor capitalurilor proprii; o situație privind fluxurile de trezorerie; și notele aferente. Pentru alte cadre de raportare financiară, o situațiile financiare individuale și notele aferente ar putea constitui un set complet de situații financiare:
- De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS), *Raportarea financiară conform contabilității de casă*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public prevede că, atunci când o entitate din sectorul public își întocmește situațiile financiare în conformitate cu acel IPSAS, situația financiară principală este o situație a încasărilor și plăților în numerar.
 - Alte exemple ale unei situații financiare individuale, fiecare dintre care ar include note aferente, sunt:
 - Bilanțul.
 - Situația profiturilor sau pierderii sau situația rezultatului global.
 - Situația rezultatului reportat.

- Situația fluxurilor de trezorerie.
 - Situația activelor și datoriilor care nu include capitalurile proprii.
 - Situația modificărilor capitalurilor proprii.
 - Situația veniturilor și cheltuielilor.
 - Situația rezultatului pe fiecare linie de produs.
- A9. ISA 210 stabilește cerințe și oferă îndrumări privind determinarea gradului de acceptabilitate a cadrului de raportare financiară aplicabil⁵. ISA 800 (Revizuit) tratează considerentele speciale atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special⁶.
- A10. Având în vedere importanța premisei în efectuarea unui audit, auditorului i se impune să obțină acordul conducerii și, după caz, al persoanelor responsabile cu governanța, în legătură cu faptul că aceștia recunosc și înțeleg că au responsabilitățile stabilite la punctul A2, ca o condiție preliminară pentru acceptarea misiunii de audit⁷.

Considerente specifice pentru auditurile din sectorul public

- A11. Mandatele pentru efectuarea auditurilor situațiilor financiare ale entităților din sectorul public ar putea fi mai cuprinzătoare decât cele pentru alte entități. Prin urmare, premisa legată de responsabilitățile conducerii pe baza căreia se efectuează un audit al situațiilor financiare ale unei entități din sectorul public ar putea include responsabilități suplimentare, cum ar fi responsabilitatea de a executa tranzacții și evenimente în conformitate cu legea, reglementările sau altă autoritate⁸.

Forma opiniei auditorului (A se vedea punctul 8)

- A12. Opinia exprimată de auditor se referă la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Totuși, forma opiniei auditorului depinde de cadrul de raportare financiară aplicabil și de orice alte legi și reglementări aplicabile. Majoritatea cadrelor de raportare financiară conțin cerințe legate de prezentarea situațiilor financiare; pentru astfel de cadre, *întocmirea* situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil presupune și *prezentarea*.
- A13. Atunci când cadrul de raportare financiară este un cadru de prezentare fidelă, așa cum se întâmplă, de obicei, în cazul situațiilor financiare cu scop general, opinia prevăzută de ISA-uri se referă la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine

5 ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 6 (a).

6 ISA 800 (revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadre de raportare cu scop special*, punctul 8.

7 ISA 210, punctul 6 (b).

8 A se vedea punctul A59.

fidelă. Atunci când cadrul de raportare financiară este un cadru de conformitate, opinia prevăzută de ISA-uri se referă la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare. Exceptând cazul în care se specifică contrariul, referirile din ISA-uri la opinia auditorului vizează ambele forme de opinie.

Definiții

Situațiile financiare (A se vedea punctul 13 (f))

- A14. Unele cadre de raportare financiară pot face referire la resursele economice sau la obligațiile unei entități folosind alți termeni. De exemplu, acestea pot fi denumite activele și datoriile entității, iar diferența reziduală dintre acestea poate fi denumită capitaluri proprii sau participații în capitalurile proprii.
- A15. Informațiile explicative sau descriptive care trebuie incluse în situațiile financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil pot fi încorporate prin referințe încrucișate la informațiile dintr-un alt document, cum ar fi un raport al conducerii sau un raport de risc. Formularea „încorporat prin referințe încrucișate” se referă la trimerile din situațiile financiare la un alt document, însă nu și la trimerile din acel document la situațiile financiare. În cazul în care cadrul de raportare financiară aplicabil nu interzice în mod expres folosirea referințelor încrucișate către alte documente care conțin informații explicative sau descriptive și au fost incluse referințe încrucișate corespunzătoare către informațiile respective, informațiile vor face parte din situațiile financiare.

Cerințe etice privind auditul situațiilor financiare (A se vedea punctul 14)

- A16. Auditorul este supus cerințelor etice relevante, inclusiv celor referitoare la independență, în legătură cu misiunile de audit al situațiilor financiare. Cerințele de etică relevante cuprind, de obicei, Părțile A și B din *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA), care se referă la auditul unor situații financiare, împreună cu cerințele naționale care sunt mai restrictive.
- A17. Codul IESBA stabilește principiile fundamentale de etică, respectiv:
- (a) Integritatea,
 - (b) Obiectivitatea,
 - (c) Competența profesională și atenția cuvenită,
 - (d) Confidențialitatea și
 - (e) Conduita profesională.

Principiile fundamentale de etică stabilesc standardul de conduită profesională ce se așteaptă din partea profesionistului contabil.

Codul IESBA asigură un cadru conceptual care stabilește abordarea ce se cere din partea unui profesionist contabil atunci când identifică, evaluează și

tratează amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. În situația auditurilor, revizuirilor și altor misiuni de asigurare, Codul IESBA prezintă *Standardele Internaționale privind Independența* stabilite pentru aplicarea cadrului conceptual în cazul amenințărilor la adresa independenței în legătură cu aceste misiuni.

- A18. În cazul unei misiuni de audit, independența auditorului față de entitatea auditată se consideră a fi în interesul public și, prin urmare, este prevăzută de Codul IESBA. Codul IESBA descrie independența ca o noțiune care cuprinde atât independența în gândire, cât și independența percepută. Independența auditorului față de entitate protejează capacitatea auditorului de a-și forma o opinie de audit fără a fi afectat de influențe care ar putea compromite acea opinie. Independența crește capacitatea auditorului de a acționa cu integritate, de a fi obiectiv și de a menține o atitudine de scepticism profesional.
- A19. Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) ⁹, sau cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte¹⁰, tratează responsabilitățile firmei de a stabili și de a menține propriul sistem de control al calității pentru misiunile de audit. ISQC 1 stabilește responsabilitățile firmei în ceea ce privește elaborarea de politici și proceduri concepute pentru a oferi o asigurare rezonabilă privind măsura în care firma și personalul acesteia respectă cerințele etice relevante, inclusiv cele care se referă la independență¹¹. ISA 220 stabilește responsabilitățile partenerului de misiune în ceea ce privește cerințele etice relevante. Printre acestea se numără păstrarea vigilenței, prin observare și efectuarea de interviuări, după caz, pentru a detecta existența unor probe cu privire la neconformarea membrilor echipei misiunii cu cerințele etice relevante, determinarea măsurilor adecvate în situația în care anumite aspecte care indică faptul că membrii echipei misiunii nu s-au conformat cu cerințele etice relevante ajung în atenția partenerului misiunii și formularea unei concluzii cu privire la conformitatea cu cerințele legate de independență care se aplică misiunii de audit¹². ISA 220 recunoaște faptul că echipa misiunii are dreptul să se bazeze pe sistemul de control al calității din cadrul unei firme pentru a-și îndeplini responsabilitățile cu privire la procedurile de control al calității aplicabile misiunii de audit individuale, cu excepția situației în care informațiile oferite de firmă sau de alte părți sugerează contrariul.

Scepticismul profesional (A se vedea punctul 15)

- A20. Scepticismul profesional include, de exemplu, atenția față de:
- Probele de audit care contrazic alte probe de audit obținute.
 - Informațiile care pun la îndoială credibilitatea documentelor și răspunsurile la interviuări care vor fi folosite ca probe de audit.

9 ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe.*

10 ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 2.

11 ISQC 1, punctele 20-25.

12 ISA 220, punctele 9-12.

- Condițiile care ar putea indica o posibilă fraudă.
 - Circumstanțele care sugerează necesitatea efectuării de proceduri de audit în plus față de cele prevăzute de ISA-uri.
- A21. Menținerea scepticismului profesional pe parcursul auditului este necesară pentru ca auditorul să poată, de exemplu, să reducă riscul privind:
- Nesesizarea unor circumstanțe neobișnuite.
 - Generalizarea excesivă în momentul formulării concluziilor pe baza observațiilor de audit.
 - Folosirea unor ipoteze necorespunzătoare în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit și în evaluarea rezultatelor acestora.
- A22. Scepticismul profesional este necesar pentru evaluarea critică a probelor de audit. Scepticismul profesional include punerea la îndoială a probelor de audit contradictorii și a credibilității documentelor și a răspunsurilor la interviuri și a altor informații obținute de la conducere și de la persoanele responsabile cu guvernanta. Acesta mai presupune și luarea în considerare a suficienței și gradului de adecvare ale probelor de audit obținute în circumstanțele date, de exemplu, în cazul în care au existat factori de risc de fraudă și un singur document, cu o natură susceptibilă de fraudă, este singura dovadă care stă la baza unei valori semnificative la nivelul situațiilor financiare.
- A23. Auditorul poate accepta înregistrări și documente ca fiind autentice, cu excepția cazului în care el are motive să creadă contrariul. Cu toate acestea, auditorul trebuie să analizeze credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate ca probe de audit¹³. În cazul în care există îndoieli cu privire la credibilitatea informațiilor sau indicii cu privire la posibile fraude (de exemplu, când condițiile identificate pe parcursul auditului îl determină pe auditor să creadă că un document ar putea să nu fie autentic sau că termenii unui document ar fi putut fi falsificați), ISA-urile impun auditorului să facă investigații suplimentare și să determine ce modificări sau completări la procedurile de audit sunt necesare pentru a rezolva acel aspect¹⁴.
- A24. Nu se poate aștepta ca auditorul să nu țină seama de experiența anterioară cu privire la onestitatea și integritatea conducerii entității și a persoanelor responsabile cu guvernanta. Cu toate acestea, convingerea că membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernanta acționează cu onestitate și integritate nu îl exonerează pe auditor de necesitatea menținerii scepticismului profesional și nu îi permit auditorului să fie mulțumit de probe de audit mai puțin convingătoare în obținerea unei asigurări rezonabile.

13 ISA 500, *Probe de audit*, punctele 7-9.

14 ISA 240, punctul 14; ISA 500, punctul 11; ISA 505, *Confirmații externe*, punctele 10-11 și 16.

Raționamentul profesional (A se vedea punctul 16)

- A25. Raționamentul profesional este esențial pentru efectuarea corespunzătoare a unui audit. Acest lucru se datorează faptului că interpretarea cerințelor etice relevante și a ISA-urilor și luarea deciziilor avizate necesare pe parcursul auditului nu se pot realiza fără aplicarea cunoștințelor și a experienței relevante cu privire la fapte și circumstanțe. Raționamentul profesional este necesar în special în luarea unor decizii legate de:
- Pragul de semnificație și riscul de audit.
 - Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit utilizate pentru a îndeplini cerințele ISA-urilor și a colecta probe de audit.
 - Evaluarea măsurii în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate și a măsurii în care trebuie depuse mai multe eforturi pentru îndeplinirea obiectivelor ISA-urilor și, prin acestea, a obiectivelor generale ale auditorului.
 - Evaluarea raționamentelor conducerii în aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil al entității.
 - Formularea concluziilor pe baza probelor de audit obținute, de exemplu, pentru evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor făcute de către conducere în întocmirea situațiilor financiare.
- A26. Trăsătura distinctivă a raționamentului profesional așteptat din partea unui auditor este aceea că este exercitat de un auditor ale cărui pregătire, cunoștințe și experiență i-au permis să își dezvolte competențele necesare pentru a efectua raționamente rezonabile.
- A27. Exercițarea raționamentului profesional în orice caz particular se bazează pe fapte și circumstanțe care sunt cunoscute de auditor. Consultările cu privire la aspectele dificile sau controversate pe parcursul auditului, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte părți aflate la un nivel adecvat din cadrul sau din afara firmei, de exemplu, cum sunt cele prevăzute de ISA 220¹⁵, sprijină auditorul în efectuarea unor raționamente informate și rezonabile.
- A28. Raționamentul profesional poate fi evaluat pe baza măsurii în care raționamentul reflectă aplicarea competenței a principiilor de audit și de contabilitate și este adecvat în contextul faptelor și circumstanțelor cunoscute de auditor până la data raportului auditorului și consecvent cu acestea.
- A29. Raționamentul profesional trebuie exercitat pe tot parcursul auditului. Acesta trebuie, de asemenea, să fie documentat adecvat. În acest scop, auditorul trebuie să întocmească o documentație de audit suficientă pentru a-i permite unui auditor cu experiență, care nu are nicio legătură anterioară cu auditul, să înțeleagă raționamentele profesionale semnificative realizate pentru a

15 ISA 220, punctul 18.

formula concluziile cu privire la aspectele semnificative apărute în cursul auditului¹⁶. Raționamentul profesional nu trebuie folosit ca o justificare a unor decizii care nu sunt, altfel, susținute de faptele și circumstanțele misiunii sau de probe de audit suficiente și adecvate.

Probe de audit suficiente și adecvate și riscul de audit (A se vedea punctele 5 și 17)

Suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit

- A30. Probele de audit sunt necesare pentru a sprijini opinia și raportul auditorului. Acestea sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, prin intermediul procedurilor de audit desfășurate pe parcursul auditului. Acestea pot, totuși, include și informații obținute din alte surse, precum auditurile anterioare (cu condiția ca auditorul să fi determinat dacă au avut loc modificări de la data auditului anterior care pot afecta relevanța pentru auditul curent¹⁷) sau procedurile de control al calității ale unei firme efectuate pentru acceptarea sau continuarea relației cu clientul. Pe lângă alte surse din interiorul sau din exteriorul entității, înregistrările contabile ale entității reprezintă o sursă importantă de probe de audit. De asemenea, informațiile care pot fi utilizate drept probe de audit ar fi putut fi întocmite de către un expert angajat sau contractat de entitate. Probele de audit cuprind atât informații care susțin și confirmă aserțiunile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de aserțiuni. În plus, în anumite cazuri, absența informațiilor (de exemplu, refuzul conducerii de a furniza o declarație solicitată) este utilizată de către auditor și, în consecință, constituie de asemenea o probă de audit. O mare parte din activitatea auditorului în formularea opiniei sale constă în obținerea și evaluarea probelor de audit.
- A31. Suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit sunt interdependente. Suficiența este un indicator al cantității probelor de audit. Cantitatea probelor de audit necesare este afectată de evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare (cu cât riscurile evaluate sunt mai ridicate, cu atât vor fi necesare mai multe probe de audit) și, de asemenea, de calitatea acestor probe de audit (cu cât calitatea este mai ridicată, cu atât vor fi necesare mai puține probe de audit). Totuși, obținerea unei cantități mai mari de probe de audit nu poate compensa nivelul de calitate scăzut al acestora.
- A32. Gradul de adecvare reprezintă un indicator al calității probelor de audit; respectiv relevanța și credibilitatea lor în sprijinirea concluziilor pe care se bazează opinia auditorului. Credibilitatea probelor este influențată de sursa și natura lor și depinde de circumstanțele individuale în care sunt obținute.
- A33. Măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut, permițându-i astfel auditorului să ajungă la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia, este un aspect ce ține de raționamentul profesional. ISA 500 și alte ISA-uri

16 ISA 230, punctul 8.

17 ISA 315 (revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 9.

relevante stabilesc cerințe suplimentare și oferă îndrumări suplimentare aplicabile pe parcursul auditului cu privire la aspectele luate în considerare de auditor pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate.

Riscul de audit

- A34. Riscul de audit depinde de riscurile de denaturare semnificativă și de riscul de nedetectare. Evaluarea riscurilor se bazează pe procedurile de audit efectuate pentru a obține informațiile necesare în acest scop și pe probele obținute pe parcursul auditului. Evaluarea riscurilor este mai degrabă o chestiune care ține de raționamentul profesional decât un aspect care poate fi evaluat în mod precis.
- A35. În scopul ISA-urilor, riscul de audit nu include riscul ca auditorul să exprime o opinie conform căreia situațiile financiare sunt denaturate semnificativ atunci când acestea nu sunt denaturate. Acest risc este de obicei nesemnificativ. În plus, riscul de audit este un termen tehnic legat de procesul de auditare; el nu se referă la riscurile afacerii auditorului, precum pierderile din litigii, publicitate negativă sau alte evenimente care ar putea apărea în legătură cu auditul situațiilor financiare.

Riscurile de denaturare semnificativă

A36. Riscurile de denaturare semnificativă pot exista la două niveluri:

- La nivelul situațiilor financiare în general și
- La nivelul aserțiunilor pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații.

- A37. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul întregului set de situații financiare se referă la riscurile de denaturare semnificativă care se referă, în mod generalizat, la situațiile financiare ca întreg și pot afecta mai multe aserțiuni.
- A38. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor sunt evaluate pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit necesare pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate. Aceste probe permit auditorului să exprime o opinie cu privire la situațiile financiare, în condițiile unui nivel acceptabil de scăzut al riscului de audit. Auditorii folosesc diverse abordări pentru a îndeplini obiectivul de evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, auditorul poate folosi un model care exprimă relația generală dintre componentele riscului de audit în termeni matematici, pentru a ajunge la un nivel acceptabil al riscului de nedetectare. Unii auditori consideră util un astfel de model în planificarea procedurilor de audit.
- A39. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii cuprind două componente: riscul inerent și riscul de control. Riscul inerent și riscul de control sunt riscuri ale entității; ele există independent de auditul situațiilor financiare.

- A40. Riscul inerent este mai ridicat pentru anumite aserțiuni și clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații conexe, decât pentru altele. De exemplu, ar putea fi mai ridicat pentru calculele complexe sau pentru conturile care constau în sume rezultate din estimări contabile și care fac obiectul unei incertitudini semnificative a estimării. Circumstanțele externe care generează riscurile afacerii pot influența, de asemenea, riscul inerent. De exemplu, evoluția tehnologiei ar putea cauza uzura morală a unui anumit produs, stocurile devenind, prin urmare, mai susceptibile la supraevaluare. Factorii din cadrul entității și din mediul acesteia care au legătură cu mai multe sau cu toate clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările de informații ar putea, de asemenea, să influențeze riscul inerent legat de o aserțiune specifică. Astfel de factori pot include, de exemplu, lipsa de capital circulant suficient pentru a continua operațiunile sau declinul unui sector de activitate caracterizat printr-un număr mare de falimente.
- A41. Riscul de control depinde de eficacitatea conceperii, implementării și menținerii controlului intern de către conducere pentru a trata riscurile identificate care reprezintă o amenințare la adresa îndeplinirii obiectivelor entității relevante pentru întocmirea situațiilor financiare ale acesteia. Totuși, controlul intern, indiferent de cât de bine este conceput și aplicat, poate doar să reducă, dar nu să elimine, riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, din cauza limitărilor inerente ale controlului intern. Acestea includ, de exemplu, posibilitatea apariției erorilor umane sau a greșelilor, ori a evitării controalelor prin coluziune sau neglijarea acestora de către conducere. În consecință, va exista întotdeauna un anumit risc de control. ISA-urile prevăd în ce condiții i se impune auditorului, sau acesta poate alege, să testeze eficacitatea operațională a controalelor în determinarea naturii, a plasării în timp și a amplitudinii procedurilor de fond care urmează a fi efectuate.¹⁸
- A42. Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă poate fi exprimată în termeni cantitativi, cum ar fi procente, sau în termeni necantitativi. În orice caz, necesitatea ca auditorul să efectueze evaluări adecvate ale riscurilor este mult mai importantă decât diferitele abordări prin care se pot face aceste evaluări. De regulă, ISA-urile nu fac referire, separat, la riscul inerent și la riscul de control, ci, mai degrabă la o evaluare combinată a „riscurilor de denaturare semnificativă”. Cu toate acestea, ISA 540 (Revizuit)¹⁹ solicită o evaluare separată a riscului inerent și a riscului de control, pentru a asigura o bază pentru proiectarea și efectuarea procedurilor suplimentare de audit, ca răspuns la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, inclusiv a riscurilor semnificative, pentru estimările contabile la nivelul aserțiunilor, conform ISA 330.²⁰ În identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pentru clasele importante de tranzacții, solduri ale conturilor

18 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*, punctele 7-17.

19 ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*, punctul 16.

20 ISA 330, punctul 7(b).

sau alte prezentări decât estimările contabile, auditorul poate separa sau combina evaluarea riscului inerent și evaluarea riscului de control, în funcție de tehnicile sau metodologiile de audit preferate și de considerente practice.

- A43. ISA 315 (revizuit) stabilește cerințe și oferă îndrumări cu privire la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor.

Riscul de nedetectare

- A44. Pentru un nivel dat al riscului de audit, nivelul acceptabil al riscului de nedetectare comportă o relație invers proporțională cu riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. De exemplu, cu cât auditorul crede că riscul de denaturare semnificativă este mai ridicat, cu atât scade riscul de nedetectare care poate fi acceptat și, în consecință, cu atât mai convingătoare trebuie să fie probele de audit necesare auditorului.

- A45. Riscul de nedetectare este legat de natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor auditorului, care sunt stabilite de acesta pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut. Prin urmare, aceasta depinde de eficacitatea unei proceduri de audit și de aplicarea acesteia de către auditor. Aspecte precum:

- planificarea adecvată,
- repartizarea corectă a personalului în echipa misiunii,
- aplicarea scepticismului profesional și
- supravegherea și revizuirea activității de audit desfășurate,

ajută la creșterea eficacității unei proceduri de audit și a aplicării acesteia și reduce posibilitatea ca auditorul să selecteze o procedură de audit neadecvată, să aplice greșit o procedură de audit adecvată sau să interpreteze greșit rezultatele auditului.

- A46. ISA 300²¹ și ISA 330 stabilesc cerințe și oferă îndrumări privind planificarea unui audit al situațiilor financiare și răspunsurile auditorului la riscurile evaluate. Totuși, riscul de nedetectare poate fi doar redus, dar nu eliminat, ca urmare a limitărilor inerente ale unui audit. În consecință, va exista întotdeauna un anumit risc de nedetectare.

Limitările inerente ale unui audit

- A47. Nu există așteptări și nu se poate ca auditorul să reducă riscul de audit la zero, și, prin urmare, auditorul nu poate obține o asigurare absolută că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Aceasta deoarece există limitări inerente ale unui audit, al căror rezultat este că majoritatea probelor de audit pe baza cărora auditorul formulează

21 ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*.

concluziile și își bazează opinia de audit sunt mai degrabă convingătoare decât concludente. Limitările inerente ale unui audit sunt generate de:

- Natura raportării financiare,
- Natura procedurilor de audit și
- Necesitatea ca auditul să fie efectuat într-o perioadă de timp rezonabilă și la un cost rezonabil.

Natura raportării financiare

A48. Întocmirea situațiilor financiare presupune raționamentul conducerii în aplicarea cerințelor din cadrul de raportare financiară aplicabil al entității la faptele și circumstanțele entității. În plus, multe elemente ale situațiilor financiare presupun decizii sau evaluări subiective, sau un grad de incertitudine și ar putea exista o gamă de interpretări acceptabile sau raționamente care ar putea fi efectuate. În consecință, anumite elemente ale situațiilor financiare fac obiectul unui nivel inerent de variabilitate, care nu poate fi eliminat prin aplicarea unor proceduri suplimentare de audit. De exemplu, acesta este adesea cazul anumitor estimări contabile. Totuși, ISA-urile impun auditorului să acorde o atenție specifică măsurii în care estimările contabile sunt rezonabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și al prezentărilor de informații aferente, precum și aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv aspectelor care indică un posibil subiectivism în raționamentele conducerii.²²

Natura procedurilor de audit

A49. Există limitări practice și legale cu privire la capacitatea auditorului de a obține probe de audit. De exemplu:

- Există posibilitatea ca, fie intenționat, fie neintenționat, conducerea sau alte părți să nu ofere informațiile complete care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare sau care au fost solicitate de către auditor. În consecință, auditorul nu poate fi sigur de exhaustivitatea informațiilor, chiar dacă acesta a efectuat proceduri de audit pentru a obține asigurări cu privire la faptul că au fost obținute toate informațiile relevante.
- Ar putea exista strategii sofisticate și atent organizate pentru a ascunde o fraudă. Prin urmare, procedurile de audit folosite pentru a strânge probe de audit ar putea fi ineficiente în detectarea unei denaturări intenționate care presupune, de exemplu, o coluziune pentru falsificarea documentației ceea ce ar putea să îl determine pe auditor să creadă că probele de audit sunt valide, când de fapt nu sunt. Auditorul nu are pregătirea necesară și nici nu există pretenția ca acesta să fie un expert în autentificarea documentelor.

²² ISA 540, (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă, și a prezentărilor de informații aferente* și ISA 700 (revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 12.

- Auditul nu este o investigație oficială a suspiciunilor privind existența unor delictе. În consecință, auditorul nu deține competențe juridice specifice, cum ar fi autoritatea de a face percheziții, care ar putea fi necesară pentru o asemenea investigație.

Caracterul oportun al raportării financiare și echilibrul dintre beneficiu și cost

A50. Problemele legate de dificultatea, timpul sau costurile implicate nu constituie, în sine, o bază validă pentru ca auditorul să omită o procedură de audit pentru care nu există alternativă, sau pentru ca acesta să fie mulțumit cu o probă de audit care este mai puțin convingătoare. Planificarea corespunzătoare ajută la alocarea unui interval de timp și a unor resurse suficiente pentru efectuarea auditului. Cu toate acestea, relevanța informațiilor și, prin urmare, valoarea acestora tind să se diminueze în timp și trebuie stabilit un echilibru între credibilitatea informațiilor și costul lor. Acest lucru este recunoscut în anumite cadre de raportare financiară (a se vedea, de exemplu, *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* al IASB). Prin urmare, utilizatorii situațiilor financiare se așteaptă ca auditorul să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare în cadrul unei perioade de timp rezonabile și la un cost rezonabil, recunoscând faptul că este imposibil să fie tratate toate informațiile care ar putea exista sau să se urmărească fiecare aspect, în mod exhaustiv, pornind de la ipoteza că informațiile sunt eronate sau frauduloase până la momentul în care se dovedește contrariul.

A51. În consecință, este necesar ca auditorul:

- Să planifice auditul astfel încât acesta să se desfășoare într-o manieră eficace,
- Să direcționeze efortul de audit spre zonele cu cea mai mare probabilitate de a conține riscuri de denaturare semnificativă, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, direcționând prin urmare un efort mai mic spre alte zone și
- Să folosească testarea și alte metode de examinare a populațiilor pentru denaturări.

A52. Având în vedere abordările descrise la punctul A51, ISA-urile conțin cerințe pentru planificarea și efectuarea auditului și îi impun auditorului, printre altele:

- Să aibă o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor prin efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor și a activităților aferente²³ și
- Să folosească testarea și alte metode de examinare a populațiilor într-o manieră care să ofere o bază rezonabilă pentru concluziile auditorului cu privire la populație.²⁴

23 ISA 315 (Revizuit), punctele 5-10.

24 ISA 330; ISA 500; ISA 520, *Proceduri analitice*; ISA 530, *Eșantionarea în audit*.

Alte aspecte care afectează limitările inerente ale unui audit

A53. În cazul anumitor aserțiuni sau subiecte specifice, efectele potențiale ale limitărilor inerente cu privire la capacitatea auditorului de a depista denaturări semnificative sunt deosebit de importante. Printre astfel de aserțiuni sau subiecte specifice se numără:

- Frauda, în special implicarea conducerii superioare în activități frauduloase sau coluziunea. A se vedea ISA 240 pentru mai multe informații.
- Existența și exhaustivitatea relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate. A se vedea ISA 550²⁵ pentru mai multe informații.
- Apariția situațiilor de neconformitate cu legile și reglementările. A se vedea ISA 250 (Revizuit)²⁶ pentru mai multe informații.
- Evenimente sau condiții viitoare care ar putea determina o entitate să înceteze să funcționeze pe principiul continuității activității. A se vedea ISA 570 (Revizuit)²⁷ pentru mai multe informații.

ISA-urile relevante identifică proceduri de audit specifice care ajută la atenuarea efectului limitărilor inerente.

A54. Ca urmare a limitărilor inerente ale unui audit, există un risc inevitabil ca anumite denaturări semnificative ale situațiilor financiare să nu poată fi detectate, chiar dacă auditul este planificat corect și efectuat în conformitate cu ISA-urile. În consecință, descoperirea ulterioară a unei denaturări semnificative a situațiilor financiare, rezultată în urma unei fraude sau erori, nu indică în sine un eșec în efectuarea unui audit, în conformitate cu ISA-urile. Totuși, limitările inerente ale unui audit nu reprezintă o justificare pentru ca auditorul să se declare mulțumit de probe de audit mai puțin convingătoare. Măsura în care auditorul a efectuat un audit în conformitate cu ISA-urile este determinată de procedurile de audit efectuate în circumstanțele date, de suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit obținute ca rezultat al acestora, precum și de caracterul adecvat al raportului auditorului, pe baza unei evaluări a acelor probe în contextul obiectivelor generale ale auditorului.

Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile

Natura ISA-urilor (A se vedea punctul 18)

A55. ISA-urile, per ansamblu, oferă standarde pentru activitatea auditorului în vederea îndeplinirii obiectivelor generale ale acestuia. ISA-urile tratează responsabilitățile generale ale auditorului, precum și considerentele suplimentare ale auditorului care sunt relevante pentru aplicarea acelor responsabilități în cazul unor probleme specifice.

25 ISA 550, *Părți afiliate*.

26 ISA 250 (revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*.

27 ISA 570 (revizuit), *Continuitatea activității*.

- A56. Domeniul de aplicare, data intrării în vigoare și orice limitare specifică a aplicabilității unui ISA specific sunt clarificate în fiecare ISA. Exceptând situația în care ISA-ul prevede contrariul, auditorului îi este permis să aplice un ISA înainte de data intrării în vigoare specificată în acesta.
- A57. În efectuarea unui audit, auditorului i se poate impune să respecte cerințe din legi sau din reglementări, pe lângă cele din ISA-uri. ISA-urile nu prevalează asupra legilor sau a reglementărilor care guvernează un audit al situațiilor financiare. În eventualitatea în care astfel de legi sau reglementări diferă de ISA-uri, un audit efectuat doar în conformitate cu legea sau reglementările nu va fi, în mod automat, conform cu ISA-urile.
- A58. Auditorul poate, de asemenea, să efectueze auditul în conformitate atât cu ISA-urile, cât și cu standardele de audit ale unei anumite jurisdicții sau țări. În asemenea cazuri, pe lângă conformitatea cu fiecare ISA relevant pentru audit, poate fi necesar ca auditorul să efectueze proceduri suplimentare de audit pentru a se conforma cu standardele relevante ale acelei jurisdicții sau țări.

Considerente specifice pentru auditurile din sectorul public

- A59. ISA-urile sunt relevante pentru misiunile din sectorul public. Totuși, responsabilitățile auditorului din sectorul public pot fi afectate de mandatul de audit sau de obligațiile entităților din sectorul public, care rezultă din lege, reglementări sau dintr-o altă sursă (cum ar fi directive ministeriale, cerințe de politică guvernamentală sau rezoluții ale legislativului), care pot cuprinde o arie de aplicare mai mare decât un audit al situațiilor financiare în conformitate cu ISA-urile. Aceste responsabilități suplimentare nu sunt tratate în ISA-uri. Ele ar putea fi tratate de normele Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit sau ale organismelor de normalizare naționale, ori în îndrumările emise de agenții de audit guvernamentale.

Conținutul ISA-urilor (A se vedea punctul 19)

- A60. Pe lângă obiective și cerințe (cerințele sunt formulate în ISA-uri folosind verbul „trebuie”), un ISA conține îndrumări legate de acestea, sub formă de materiale privind aplicarea și alte materiale explicative. Un ISA poate, de asemenea, să conțină un material introductiv care oferă contextul relevant pentru o înțelegere adecvată a ISA-ului, precum și definiții. Întregul text al unui ISA este, prin urmare, relevant pentru înțelegerea obiectivelor prevăzute într-un ISA și pentru aplicarea corespunzătoare a cerințelor acestuia.
- A61. Atunci când este necesar, secțiunea referitoare la materialele privind aplicarea și alte materiale explicative oferă explicații suplimentare privind cerințele dintr-un ISA și îndrumări privind respectarea acestora. În special, această secțiune poate:
- Oferi o explicație mai clară cu privire la ceea ce înseamnă o cerință, sau la ceea ce trebuie să acopere.
 - Include exemple de proceduri care ar putea fi adecvate în circumstanțele date.

Cu toate că astfel de îndrumări nu impun, în sine, o cerință, acestea sunt relevante pentru aplicarea corespunzătoare a cerințelor unui ISA. Materialele privind aplicarea și alte materiale explicative pot oferi, de asemenea, informații generale cu privire la aspectele tratate într-un ISA.

- A62. Anexele fac parte din materialele privind aplicarea și alte materiale explicative. Scopul și utilizarea vizată ale unei anexe sunt explicate în conținutul ISA-ului respectiv sau în titlul și introducerea anexei în sine.
- A63. Materialul introductiv poate include, în funcție de necesitate, aspecte precum explicații referitoare la:
- Scopul și aria de aplicare ale ISA-ului, inclusiv modul în care ISA-ul interacționează cu alte ISA-uri.
 - Subiectul specific al ISA-ului.
 - Responsabilitățile care îi revin auditorului, respectiv altor părți în legătură cu subiectul specific al ISA-ului.
 - Contextul în care a fost elaborat ISA-ul.
- A64. Un ISA poate cuprinde, într-o secțiune separată cu titlul „Definiții”, o descriere a semnificațiilor atribuite anumitor termeni în contextul ISA-urilor. Aceste definiții sunt incluse pentru a facilita aplicarea și interpretarea consecvente ale ISA-urilor și nu se intenționează să înlocuiască definițiile care ar putea fi stabilite în alte scopuri, prin lege, reglementări sau alte surse. Exceptând situația în care se indică contrariul, termenii respectivi vor avea aceeași semnificație în toate ISA-urile. Glosarul de termeni aferent Standardelor Internaționale emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare din *Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*, publicat de IFAC, conține o listă completă de termeni definiți în ISA-uri. Manualul conține, de asemenea, și alți termeni incluși în ISA-uri, pentru a facilita traducerea și interpretarea comune și consecvente ale acestora.
- A65. După caz, în materialele privind aplicarea și în alte materiale explicative dintr-un ISA sunt incluse considerente suplimentare specifice auditurilor entităților mici și entităților din sectorul public. Aceste considerente suplimentare ajută la aplicarea cerințelor ISA-ului în auditul unor astfel de entități. Totuși, considerentele respective nu limitează sau nu reduc responsabilitatea auditorului de a aplica și de a se conforma cu cerințele ISA-urilor.

Considerente specifice entităților mici

- A66. În scopul specificării considerentelor suplimentare pentru auditurile entităților mici, termenul „entitate mică” se referă la o entitate care, de obicei, are o serie de caracteristici calitative, precum:
- (a) Concentrarea drepturilor de proprietate și a conducerii la un număr mic de persoane (adesea o singură persoană – fie o persoană fizică, fie o

altă companie care deține entitatea, cu condiția ca proprietarul să prezinte caracteristicile calitative relevante) și

- (b) Una sau mai multe dintre următoarele caracteristici:
- (i) Tranzacții directe și lipsite de complicații,
 - (ii) Contabilitate în partidă simplă,
 - (iii) Puține linii de activitate și puține produse în cadrul liniilor de activitate,
 - (iv) Puține controale interne,
 - (v) Puține niveluri de conducere, cu responsabilități legate de un spectru larg de controale, sau
 - (vi) Personal puțin, o mare parte având un spectru larg de îndatoriri.

Aceste caracteristici calitative nu sunt exhaustive, nu vizează exclusiv entitățile mici, iar entitățile mici nu prezintă neapărat toate aceste caracteristici.

A67. Considerentele specifice entităților mici incluse în ISA-uri au fost elaborate având în vedere, în principal, entitățile necotate. Totuși, anumite considerente ar putea fi utile în auditul unor entități mici care sunt cotate.

A68. ISA-urile se referă la proprietarul unei entități mici care este implicat în conducerea zilnică a unei entități prin termenul de „proprietar-administrator”.

Obiectivele incluse în ISA-urile individuale (A se vedea punctul 21)

A69. Fiecare ISA conține unul sau mai multe obiective care creează o conexiune între cerințe și obiectivele generale ale auditorului. Obiectivele din ISA-urile individuale au scopul de a-l determina pe auditor să se concentreze pe rezultatul dorit al ISA-urilor, fiind în același timp destul de specifice pentru a-l ajuta pe auditor:

- Să înțeleagă ceea ce trebuie realizat și, după caz, care sunt mijloacele adecvate în acest scop și
- Să decidă dacă trebuie luate măsuri suplimentare în vederea atingerii obiectivelor în circumstanțele particulare ale auditului.

A70. Obiectivele trebuie înțelese în contextul obiectivelor generale ale auditorului, stabilite la punctul 11 din prezentul ISA. La fel ca în cazul obiectivelor generale ale auditorului, capacitatea de a atinge un obiectiv individual depinde, de asemenea, de limitările inerente ale unui audit.

A71. În utilizarea obiectivelor, auditorul trebuie să aibă în vedere interdependența dintre ISA-uri. Aceasta deoarece, așa cum arată punctul A55, ISA-urile tratează în anumite cazuri responsabilitățile generale și în altele aplicarea acelor responsabilități în domenii specifice. De exemplu, prezentul ISA prevede ca auditorul să adopte o atitudine de scepticism profesional; această atitudine este necesară în toate aspectele legate de planificarea și efectuarea unui audit,

însă această cerință nu este repetată în fiecare ISA. La un nivel mai detaliat, ISA 315 (Revizuit) și ISA 330 conțin, printre altele, obiective și cerințe care tratează responsabilitățile auditorului de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă și, respectiv, de a elabora și efectua proceduri suplimentare de audit pentru a răspunde la acele riscuri evaluate; aceste obiective și cerințe se aplică pe tot parcursul auditului. Un ISA care tratează aspecte specifice ale auditului (de exemplu, ISA 540 (Revizuit)) ar putea detalia modul în care obiectivele și cerințele unor astfel de ISA-uri, cum ar fi ISA 315 (Revizuit) și ISA 330, trebuie aplicate în relație cu subiectul ISA-ului respectiv, însă nu le repetă. Prin urmare, pentru a îndeplini obiectivul prevăzut în ISA 540 (Revizuit), auditorul are în vedere obiectivele și cerințele altor ISA-uri relevante.

Utilizarea obiectivelor în determinarea necesității unor proceduri suplimentare de audit (A se vedea punctul 21(a))

A72. Cerințele ISA-urilor au rolul de a-i permite auditorului să îndeplinească obiectivele specificate în ISA-uri și, astfel, obiectivele generale ale auditorului. Prin urmare, este de așteptat ca aplicarea adecvată a cerințelor din cadrul ISA-urilor de către auditor să ofere o bază suficientă pentru îndeplinirea obiectivelor de către auditor. Totuși, ca urmare a faptului că circumstanțele misiunilor de audit variază mult și că nu pot fi anticipate în ISA-uri toate aceste circumstanțe, auditorul este responsabil pentru determinarea procedurilor de audit necesare pentru îndeplinirea cerințelor din ISA-uri și atingerea obiectivelor. În circumstanțele unei misiuni, pot exista anumite aspecte care îi impun auditorului să efectueze proceduri de audit suplimentare față de cele prevăzute în ISA-uri pentru a îndeplini obiectivele specificate în ISA-uri.

Utilizarea obiectivelor pentru a evalua măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate (A se vedea punctul 21(b))

A73. Auditorul trebuie să utilizeze obiectivele pentru a evalua măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate în contextul obiectivelor generale ale auditorului. În cazul în care, drept rezultat, auditorul concluzionează că probele de audit nu sunt suficiente și adecvate, atunci acesta poate adopta una sau mai multe dintre următoarele abordări pentru a îndeplini cerința de la punctul 21(b):

- Să evalueze dacă s-au obținut sau urmează să se obțină probe suplimentare de audit relevante, ca rezultat al conformării cu alte ISA-uri,
- Să extindă activitatea efectuată în aplicarea uneia sau mai multor cerințe, sau
- Să efectueze alte proceduri pe care auditorul le consideră necesare în circumstanțele date.

Acolo unde niciuna dintre abordările de mai sus nu se preconizează a fi practică sau posibilă în circumstanțele date, auditorul nu va putea obține

probe de audit suficiente și adecvate și, conform ISA-urilor, va trebui să determine efectul pe care acest fapt îl are asupra raportului de audit sau asupra capacității sale de a finaliza misiunea.

Conformitatea cu cerințele relevante

Cerințe relevante (A se vedea punctul 22)

- A74. În anumite cazuri, un ISA (și, prin urmare, toate cerințele acestuia) ar putea fi irelevant în circumstanțele date. De exemplu, dacă o entitate nu are o funcție de audit intern, niciuna dintre prevederile ISA 610 (Revizuit 2013)²⁸ nu este relevantă.
- A75. În cadrul unui ISA relevant ar putea exista cerințe condiționale. O asemenea cerință este relevantă dacă circumstanțele prevăzute în cadrul cerinței se aplică, iar condiția există. În general, condiționalitatea unei cerințe va fi fie explicită, fie implicită, de exemplu:
- Cerința privind modificarea opiniei auditorului în cazul în care există o limitare a ariei de aplicare²⁹ reprezintă o cerință condițională explicită.
 - Cerința privind comunicarea deficiențelor semnificative din controlul intern, identificate pe parcursul auditului, către persoanele responsabile cu guvernanta,³⁰ care depinde de existența unor astfel de deficiențe semnificative identificate; și cerința privind obținerea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la prezentarea și descrierea informațiilor pe segmente, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil³¹ care depinde de măsura în care acel cadru prevede sau permite o asemenea prezentare de informații, reprezintă cerințe condiționale implicite.

În anumite cazuri, o cerință poate fi exprimată ca fiind condiționată de le gile sau de reglementările aplicabile. De exemplu, auditorului i se poate impune să se retragă din misiunea de audit, *în cazul în care retragerea este posibilă conform legilor sau reglementărilor aplicabile*, sau i se poate impune să întreprindă o acțiune, *exceptând cazul în care acest lucru îi este interzis prin lege sau reglementări*. În funcție de jurisdicție, permisiunile sau interdicțiile prevăzute în lege sau reglementări ar putea fi explicite sau implicite.

Abaterea de la o cerință (A se vedea punctul 23)

- A76. ISA 230 stabilește cerințe cu privire la documentație în circumstanțele excepționale în care auditorul se abate de la o anumită cerință relevantă.³¹ ISA-urile nu prevăd conformitatea cu o cerință care nu este relevantă în circumstanțele auditului.

28 ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, punctul 2.

29 ISA 705, *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*, punctul 13.

30 ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere*, punctul 9.

31 ISA 501, *Probe de audit - Considerații specifice pentru elementele selectate*, punctul 13.

31 ISA 230, punctul 12.

Neîndeplinirea unui obiectiv (A se vedea punctul 24)

- A77. Măsura în care un obiectiv a fost îndeplinit este un aspect ce ține de raționamentul profesional al auditorului. Acel raționament ține cont de rezultatele procedurilor de audit efectuate în conformitate cu cerințele din ISA-uri și de evaluarea de către auditor a măsurii în care s-au obținut probe de audit suficiente și adecvate și a măsurii în care sunt necesare acțiuni suplimentare în circumstanțele particulare ale auditului pentru a îndeplini obiectivele stabilite în ISA-uri. În consecință, circumstanțele care pot conduce la neîndeplinirea unui obiectiv le includ pe acelea care:
- Îl împiedică pe auditor să se conformeze cu cerințele relevante dintr-un ISA.
 - Au ca rezultat faptul că nu este practic sau posibil pentru auditor să efectueze procedurile suplimentare de audit sau să obțină probe suplimentare de audit, așa cum se consideră necesar din utilizarea obiectivelor în conformitate cu punctul 21, de exemplu, ca urmare a unei limitări a probelor de audit disponibile.
- A78. O documentație de audit care respectă cerințele din ISA 230 și cerințele specifice privind documentația din alte ISA-uri relevante oferă probe pentru baza unei concluzii a auditorului cu privire la îndeplinirea obiectivelor sale generale. Cu toate că nu este necesar ca auditorul să documenteze separat (de exemplu, într-o listă de verificare) îndeplinirea obiectivelor individuale, documentarea neîndeplinirii unui obiectiv îl ajută pe auditor în evaluarea măsurii în care acest lucru l-a împiedicat să își îndeplinească obiectivele generale de audit.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 210
CONVENIREA ASUPRA TERMENILOR MISIUNILOR
DE AUDIT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie
2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1
Data intrării în vigoare	2
Obiectiv	3
Definiții ..	4-5
Cerințe	
Condiții preliminare pentru un audit.....	6-8
Convenirea asupra termenilor misiunii de audit	9-12
Audituri recurente	13
Acceptarea unei modificări a termenilor misiunii de audit	14-17
Considerente suplimentare privind acceptarea unei misiuni	18-21
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	A1
Condiții preliminare pentru un audit.....	A2-A21
Convenirea asupra termenilor misiunii de audit	A22-A29
Audituri recurente	A30
Acceptarea unei modificări în termenii misiunii de audit	A31-A35
Considerente suplimentare privind acceptarea unei misiuni	A36-A39
Anexa 1: Exemplu de scrisoare a misiunii de audit	
Anexa 2: Determinarea gradului de acceptabilitate a cadrelor de raportare cu scop general	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului în ceea ce privește convenirea asupra termenilor misiunii de audit împreună cu membrii conducerii și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta. Aceasta include stabilirea anumitor condiții preliminare pentru un audit, responsabilitatea care revine conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu guvernanta. ISA 220¹ tratează acele aspecte legate de acceptarea unei misiuni care se află în sfera de control a auditorului. (A se vedea punctul A1)

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este de a accepta sau de a continua o misiune de audit doar atunci când baza pe care va fi efectuată a fost convenită prin:
 - (a) Stabilirea existenței condițiilor preliminare pentru un audit și
 - (b) Confirmarea faptului că există o înțelegere comună între auditor și conducere și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la termenii misiunii de audit.

Definiții

4. În contextul ISA-urilor, următorul termen are înțelesul atribuit mai jos:
 Condiții preliminare pentru un audit – Folosirea de către conducere a unui cadru de raportare financiară acceptabil pentru întocmirea situațiilor financiare și acordul conducerii și, după caz, al persoanelor responsabile cu guvernanta privind premisa² pe baza căreia este efectuat un audit.
5. În sensul prezentului ISA, referințele la „conducere” trebuie interpretate în continuare drept „conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta”.

Cerințe

Condiții preliminare pentru un audit

6. Pentru a stabili dacă sunt îndeplinite condițiile preliminare pentru un audit, auditorul trebuie:

1 ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*.

2 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 13.

- (a) Să determine gradul de acceptabilitate a cadrului de raportare financiară care urmează a fi aplicat la întocmirea situațiilor financiare și (A se vedea punctele A2-A10)
- (b) Să obțină acordul conducerii prin care aceasta își recunoaște și își înțelege responsabilitatea: (A se vedea punctele A11-A14, A21)
 - (i) Pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, acolo unde este relevant, pentru prezentarea fidelă a acestora, (A se vedea punctul A15)
 - (ii) Pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar în vederea întocmirii unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare și (A se vedea punctele A16-A19)
 - (iii) De a furniza auditorului:
 - a. Acces la toate informațiile cu care conducerea este la curent și care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte,
 - b. Informații suplimentare pe care auditorul le-ar putea solicita din partea conducerii în scopul auditului și
 - c. Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră că este necesar să obțină probe de audit.

Limitarea ariei de aplicare anterior acceptării misiunii de audit

7. În cazul în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta impun o limitare a ariei de aplicare a activității auditorului, în ceea ce privește termenii unei misiuni de audit propuse, în urma căreia auditorul consideră că limitarea va avea ca rezultat imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, auditorul nu trebuie să accepte o asemenea misiune limitată drept misiune de audit, decât dacă legile sau reglementările îi impun acest lucru.

Alți factori care afectează acceptarea unei misiuni de audit

8. În cazul în care condițiile preliminare pentru un audit nu sunt prezente, auditorul trebuie să discute acest aspect cu membrii conducerii. Cu excepția cazului în care legile sau reglementările impun acest lucru, auditorul nu trebuie să accepte misiunea de audit propusă:
- (a) Dacă auditorul a stabilit că nu poate fi acceptat cadrul de raportare financiară care urmează a fi aplicat la întocmirea situațiilor financiare, cu excepția prevederilor de la punctul 19, sau
 - (b) Dacă acordul la care se face referire la punctul 6 (b) nu a fost obținut.

Convenirea asupra termenilor misiunii de audit

9. Auditorul trebuie să convină asupra termenilor misiunii de audit împreună cu membrii conducerii sau, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernarea. (A se vedea punctul A22)
10. În ceea ce privește punctul 11, termenii misiunii de audit trebuie documentați într-o scrisoare a misiunii de audit sau prin altă formă adecvată de acord scris și trebuie să conțină: (A se vedea punctele A23-A27)
 - (a) Obiectivul și aria de aplicare ale auditului situațiilor financiare,
 - (b) Responsabilitățile auditorului,
 - (c) Responsabilitățile conducerii,
 - (d) Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil pentru întocmirea situațiilor financiare și
 - (e) Referințe cu privire la forma și conținutul așteptate ale oricărui raport care urmează a fi emis de către auditor și (A se vedea punctul A24)
 - (f) O declarație conform căreia pot exista circumstanțe în care un raport poate diferi de forma și conținutul așteptate.
11. Dacă legile sau reglementările prescriu în suficient detaliu termenii misiunii de audit la care se face referire la punctul 10, auditorul nu trebuie să le documenteze într-un acord scris, cu excepția mențiunii că o asemenea lege sau reglementare se aplică și că membrii conducerii își recunosc și își înțeleg responsabilitățile, așa cum sunt prezentate la punctul 6(b). (A se vedea punctele A23, A28-A29)
12. Dacă legile sau reglementările prescriu responsabilitățile conducerii în mod similar cu cele descrise la punctul 6(b), auditorul poate determina dacă legile sau reglementările conțin responsabilitățile care, conform raționamentului auditorului, sunt echivalente în fapt cu cele prezentate la acel punct. Pentru asemenea responsabilități care sunt echivalente, auditorul poate folosi formularea din legi sau din reglementări pentru a le descrie în acordul scris. Pentru acele responsabilități care nu sunt prevăzute de legi sau reglementări, în sensul că efectul lor este unul echivalent, acordul scris trebuie să folosească descrierea de la punctul 6(b). (A se vedea punctul A28)

Audituri recurente

13. În cazul auditurilor recurente, auditorul trebuie să evalueze dacă circumstanțele impun o revizuire a termenilor misiunii de audit și dacă există necesitatea de a reaminti entității despre termenii existenți ai misiunii de audit. (A se vedea punctul A30)

Acceptarea unei modificări în termenilor misiunii de audit

14. Auditorul nu trebuie să accepte o modificare a termenilor misiunii de audit dacă nu există nicio justificare rezonabilă pentru a face acest lucru. (A se vedea punctele A31-A33)

15. Dacă, înainte de finalizarea misiunii de audit, auditorului i se solicită să modifice misiunea de audit într-o misiune care presupune un nivel mai scăzut de asigurare, auditorul trebuie să determine dacă există o justificare rezonabilă în acest sens. (A se vedea punctele A34-A35)
16. Dacă termenii misiunii de audit sunt modificați, auditorul și conducerea trebuie să convină asupra noilor termeni ai misiunii, pe care le vor consemna într-o scrisoare de misiune sau în altă formă adecvată de acord scris.
17. Dacă auditorul nu poate accepta o modificare a termenilor misiunii de audit și nu i se permite de către conducere să continue misiunea de audit inițială, auditorul trebuie:
 - (a) Să se retragă din misiunea de audit în cazul în care acest lucru este permis de legile sau reglementările aplicabile și
 - (b) Să determine dacă există obligații, de natură contractuală sau de altă natură, de a raporta circumstanțele către alte părți, precum persoanele responsabile cu guvernarea, proprietarii sau organismele de reglementare.

Considerente suplimentare privind acceptarea unei misiuni

Standarde de raportare financiară completate de legi sau reglementări

18. Dacă standardele de raportare financiară stabilite de către o organizație de reglementare autorizată sau recunoscută sunt completate de legi sau reglementări, auditorul trebuie să determine dacă există conflicte între standardele de raportare financiară și cerințele suplimentare. Dacă există asemenea conflicte, auditorul trebuie să discute cu membrii conducerii natura cerințelor suplimentare și să convină dacă:
 - (a) Cerințele suplimentare pot fi îndeplinite prin prezentări suplimentare de informații în situațiile financiare, sau
 - (b) Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil în situațiile financiare poate fi modificată în consecință.

Dacă niciuna dintre măsurile de mai sus nu este posibilă, auditorul trebuie să determine dacă va fi necesar să își modifice opinia de audit în conformitate cu ISA 705.³ (A se vedea punctul A36)

Cadrul de raportare financiară prevăzut de lege sau reglementări – alte aspecte care afectează acceptarea

19. Dacă auditorul a stabilit faptul că ar fi inacceptabil cadrul de raportare financiară prevăzut de lege sau reglementări, cu toate că este prevăzut de lege sau reglementări, auditorul trebuie să accepte misiunea de audit doar dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: (A se vedea punctul A37)
 - (a) Conducerea acceptă să furnizeze prezentări suplimentare de informații în situațiile financiare pentru a evita ca situațiile financiare să conțină erori și

3 ISA 705, *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent.*

- (b) Se recunoaște în termenii misiunii de audit faptul că:
 - (i) Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare va include un paragraf de Evidențiere a unor aspecte, care să atragă atenția utilizatorilor asupra prezentărilor suplimentare de înfor mații, în conformitate cu ISA 706 (revizuit)⁴ și
 - (ii) Exceptând cazul în care auditorului i se impune prin lege sau reglementări să își exprime opinia cu privire la situațiile financiare folosind formulări precum „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative” sau „oferă o imagine fidelă” conform cadrului de raportare financiară aplicabil, opinia auditorului cu privire la situațiile financiare nu va conține asemenea formulări.
20. Dacă nu sunt întrunite condițiile evidențiate la punctul 19 și auditorului i se impune prin lege sau reglementări să își desfășoare misiunea de audit, auditorul trebuie:
- (a) Să evalueze efectul naturii înșelătoare a situațiilor financiare asupra raportului auditorului și
 - (b) Să includă referințe adecvate privind acest aspect în termenii misiunii de audit.

Raportul auditorului prevăzut de lege sau reglementări

21. În anumite cazuri, legile sau reglementările din jurisdicția relevantă prescriu formatul și modul de formulare ale raportului auditorului, într-o formă sau în termeni foarte diferiți față de cerințele ISA-urilor. În asemenea circumstanțe, auditorul trebuie să evalueze:
- (a) Dacă utilizatorii ar putea interpreta greșit asigurarea obținută în urma auditului situațiilor financiare și, dacă da,
 - (b) Dacă furnizarea unor explicații suplimentare în raportul auditorului ar putea atenua posibilele interpretări eronate.⁵
22. Dacă auditorul ajunge la concluzia că explicațiile suplimentare din cadrul raportului său nu pot atenua o posibilă interpretare eronată, auditorul nu trebuie să accepte misiunea de audit, cu excepția cazului în care legile sau reglementările îi impun acest lucru. Un audit efectuat în conformitate cu astfel de legi sau reglementări nu este în conformitate cu ISA-urile. În consecință, auditorul nu trebuie să includă în cadrul raportului său nicio referire cu privire la faptul că auditul ar fi fost efectuat în conformitate cu ISA-urile.⁶ (A se vedea punctele A38-A39)

4 ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent.*

5 ISA 706 (Revizuit).

6 A se vedea, de asemenea, ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 43.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului ISA (A se vedea punctul 1)

- A1. Misiunile de asigurare, care includ și misiunile de audit, pot fi acceptate numai dacă practicianul consideră că vor fi îndeplinite cerințele etice relevante, precum independența și competența profesională, și numai dacă misiunea prezintă anumite caracteristici.⁷ Responsabilitățile auditorului în legătură cu cerințele etice în contextul acceptării unei misiuni de audit și măsura în care acestea se află în sfera de control a auditorului sunt tratate în ISA 220.⁸ Prezentul ISA tratează acele aspecte (sau condiții preliminare) care se află sub controlul entității și asupra cărora este necesar ca auditorul și conducerea entității să convină.

Condiții preliminare pentru un audit

Cadrul de raportare financiară (A se vedea punctul 6(a))

- A2. O condiție pentru acceptarea unei misiuni de asigurare este ca respectivele criterii la care se face referire în definiția unei misiuni de asigurare să fie adecvate și disponibile pentru utilizatorii vizați.⁹ Criteriile sunt etaloanele folosite pentru evaluarea sau măsurarea subiectului specific, inclusiv, acolo unde este relevant, etaloanele pentru prezentare și descriere. Criteriile adecvate permit o evaluare sau măsurare rezonabil de consecventă a unui subiect specific, în contextul raționamentului profesional. În contextul ISA-urilor, cadrul de raportare financiară aplicabil furnizează criteriile pe care auditorul le folosește pentru auditarea situațiilor financiare, inclusiv, dacă este relevant, pentru prezentarea fidelă a acestora.
- A3. Fără un cadru de raportare financiară acceptabil, conducerea nu are o bază adecvată pentru întocmirea situațiilor financiare, iar auditorul nu are criterii adecvate pentru auditarea situațiilor financiare. În multe cazuri, auditorul ar putea prezuma că respectivul cadru de raportare financiară aplicabil este acceptabil, după cum este descris la punctele A8-A9.

Determinarea acceptabilității cadrului de raportare financiară

- A4. Factorii relevanți pentru determinarea acceptabilității cadrului de raportare financiară care urmează a fi aplicat în întocmirea situațiilor financiare includ:
- Natura entității (de exemplu, dacă este o întreprindere de afaceri, o entitate din sectorul public sau o organizație nonprofit),
 - Scopul situațiilor financiare (de exemplu, dacă sunt întocmite pentru a satisface nevoile comune de informații financiare ale unei game largi

7 Cadru internațional pentru misiuni de asigurare, punctul 22.

8 ISA 220, punctele 9-11.

9 Cadru internațional pentru misiuni de asigurare, punctul 22 (b) (ii).

de utilizatori sau nevoile de informații financiare ale utilizatorilor specifici),

- Natura situațiilor financiare (de exemplu, dacă situațiile financiare reprezintă un set complet de situații financiare sau o componentă individuală a situațiilor financiare) și
- Dacă legile și reglementările prescriu cadrul de raportare financiară aplicabil.

A5. Mulți dintre utilizatorii situațiilor financiare nu sunt în măsură să solicite situații financiare adaptate nevoilor lor specifice de informare. Cu toate că nu pot fi satisfăcute toate nevoile utilizatorilor specifici, există nevoi de informații financiare care sunt comune unei game largi de utilizatori. Situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară pentru a satisface nevoile comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori sunt denumite situații financiare cu scop general.

A6. În anumite cazuri, situațiile financiare vor fi întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară conceput cu scopul de a satisface nevoile de informații financiare ale utilizatorilor specifici. Astfel de situații financiare sunt denumite situații financiare cu scop special. Nevoile de informații financiare ale utilizatorilor vizați vor determina cadrul de raportare financiară aplicabil în aceste circumstanțe. ISA 800 tratează acceptabilitatea cadrelor de raportare financiară concepute pentru a satisface nevoile de informații financiare ale utilizatorilor specifici.¹⁰

A7. Deficiențele din cadrul de raportare financiară aplicabil care indică faptul că acel cadru nu este acceptabil pot fi descoperite după ce misiunea de audit a fost acceptată. Dacă utilizarea respectivului cadru de raportare financiară este prevăzută de lege sau reglementări, se aplică cerințele de la punctele 19-20. Dacă utilizarea respectivului cadru de raportare financiară nu este prescrisă de lege sau reglementări, conducerea poate decide să adopte un alt cadru, care este acceptabil. În cazul în care conducerea procedează astfel, după cum este prevăzut la punctul 16, se va conveni asupra unor noi termeni ai misiunii de audit, pentru a reflecta schimbarea cadrului, deoarece termenii conveniți anterior nu vor mai fi adecvați.

Cadre de raportare cu scop general

A8. În prezent nu există o bază obiectivă și autorizată care să fi fost general recunoscută la nivel global pentru a evalua acceptabilitatea unor cadre de raportare cu scop general. În absența unei asemenea baze, standardele de raportare financiară stabilite de organizațiile care sunt autorizate sau recunoscute pentru a promulga standardele ce urmează a fi folosite de anumite tipuri de entități sunt prezumate a fi acceptabile pentru situațiile financiare cu scop general întocmite de asemenea entități, cu condiția ca organizațiile să

10 ISA 800 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadre de raportare cu scop special*, punctul 8.

urmeze un proces transparent și deja stabilit, care implică deliberarea și luarea în considerare a opiniilor unei game largi de părți interesate. Printre exemplele de astfel de standarde de raportare financiară se numără:

- Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) promulgate de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate,
- Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) promulgate de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public și
- Principiile contabile promulgate de o organizație autorizată sau recunoscută de reglementare a standardelor într-o anumită jurisdicție, cu condiția ca organizația să respecte un proces stabilit și transparent, care implică deliberarea și luarea în considerare a opiniilor unei game largi de părți interesate.

Aceste standarde de raportare financiară sunt de obicei identificate drept cadrul de raportare financiară aplicabil în legile sau reglementările care guvernează procesul de întocmire a situațiilor financiare cu scop general.

Cadre de raportare financiară prevăzute de lege sau reglementări

A9. Conform punctului 6(a), auditorul trebuie să determine dacă un cadru de raportare financiară care urmează a fi aplicat la întocmirea situațiilor financiare este acceptabil. În anumite jurisdicții, legile sau reglementările pot prescrie cadrul de raportare financiară care trebuie folosit la întocmirea situațiilor financiare cu scop general pentru anumite tipuri de entități. În absența unor indicații care să prevadă contrariul, un asemenea cadru de raportare financiară este prezumat a fi acceptabil pentru situațiile financiare cu scop general întocmite de astfel de entități. În situația în care cadrul respectiv nu este considerat fi acceptabil, se aplică punctele 19-20.

Jurisdicții care nu dispun de organizații de reglementare a standardelor sau nu prevăd cadre de raportare financiară

A10. În cazul în care o entitate este înregistrată sau operează într-o jurisdicție care nu are o organizație autorizată sau recunoscută de reglementare a standardelor, ori în cazul în care folosirea cadrului de raportare financiară nu este prevăzută de lege sau reglementări, conducerea identifică un cadru de raportare financiară ce urmează a fi aplicat la întocmirea situațiilor financiare. Anexa 2 conține îndrumări cu privire la determinarea acceptabilității situațiilor financiare în astfel de circumstanțe.

Convenirea asupra responsabilităților conducerii (A se vedea punctul 6(b))

A11. Un audit care este în conformitate cu ISA-urile se efectuează plecând de la premisa că membrii conducerii își recunosc și își înțeleg responsabilitățile stabilite la punctul 6(b).¹¹ În anumite jurisdicții, astfel de responsabilități pot fi

¹¹ ISA 200, punctul A4.

prevăzute de lege sau reglementări. În alte jurisdicții, legile sau reglementările ar putea prevedea puține definiții sau chiar nicio definiție pentru astfel de responsabilități. ISA-urile nu prevalează în fața legilor sau reglementărilor în astfel de cazuri. Totuși, conceptul de audit independent prevede faptul că rolul auditorului nu presupune asumarea responsabilității pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității sau pentru controlul intern aferent al acestora și că auditorul are o așteptare rezonabilă de a obține informațiile necesare pentru audit (inclusiv informațiile obținute din afara registrului jurnal și a registrelor auxiliare), în măsura în care conducerea este capabilă să le furnizeze sau să le procure. În consecință, premisa este esențială pentru efectuarea unui audit independent. Pentru a evita neînțelegerile, se va ajunge la un acord cu membrii conducerii, prin care aceștia recunosc și înțeleg faptul că aceste responsabilități le revin odată cu consemnarea și convenirea asupra termenilor misiunii de audit de la punctele 9-12.

- A12. Modul în care responsabilitățile privind raportarea financiară sunt împărțite între conducere și persoanele responsabile cu governanța va varia în funcție de resursele și structura entității și de orice legi sau reglementări relevante, precum și în funcție de rolurile conducerii și ale persoanelor responsabile cu governanța în cadrul entității. În cele mai multe cazuri, conducerea are responsabilități executive, în timp ce persoanele responsabile cu governanța supraveghează conducerea. În unele cazuri, persoanele responsabile cu governanța vor avea sau își vor asuma responsabilitatea pentru aprobarea situațiilor financiare, ori pentru monitorizarea controlului intern al entității aferent raportării financiare. În cazul entităților mai mari sau al entităților publice, unui subgrup din persoanele responsabile cu governanța, de exemplu un comitet de audit, îi pot fi alocate anumite responsabilități de supraveghere.
- A13. ISA 580 impune auditorului să solicite conducerii să furnizeze declarații scrise conform cărora aceasta și-a îndeplinit anumite responsabilități.¹² Prin urmare, poate fi adecvat să se aducă la cunoștința conducerii faptul că auditorul se așteaptă ca asemenea declarații scrise să fie furnizate, împreună cu alte declarații scrise prevăzute de alte ISA-uri, și, în funcție de necesitate, declarații scrise care să sprijine alte probe de audit relevante pentru situațiile financiare ori una sau mai multe aserțiuni specifice din situațiile financiare.
- A14. În cazul în care conducerea nu își recunoaște responsabilitățile sau nu este de acord să furnizeze declarații scrise, auditorul nu va putea obține suficiente probe de audit adecvate.¹³ În asemenea circumstanțe ar fi inadecvat ca auditorul să accepte misiunea de audit, cu excepția cazului în care legile sau reglementările îi impun auditorului să facă acest lucru. În cazurile în care auditorului i se impune să accepte misiunea de audit, el poate fi nevoit să explice conducerii importanța acestor aspecte și implicațiile lor asupra raportului auditorului.

12 ISA 580, *Declarații scrise*, punctele 10-11.

13 ISA 580, punctul A26.

Întocmirea situațiilor financiare (A se vedea punctul 6(b)(i))

A15. Majoritatea cadrelor de raportare financiară conțin cerințe de prezentare a situațiilor financiare; pentru astfel de cadre, *întocmirea* situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară include și *prezentarea*. În cazul unui cadru de prezentare fidelă, importanța obiectivului de raportare, care constă în prezentarea fidelă, este de o asemenea natură încât premisa stabilită împreună cu membrii conducerii include trimeri specifice la prezentarea fidelă sau la responsabilitatea de a asigura faptul că situațiile financiare vor „oferi o imagine fidelă” în conformitate cu cadrul de raportare financiară.

Controlul intern (A se vedea punctul 6(b)(ii))

A16. Conducerea menține acel control intern pe care îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Controlul intern, oricât de eficient ar fi, îi poate oferi unei entități doar o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor de raportare financiare ale acesteia, din cauza unor limitări inerente ale controlului intern.¹⁴

A17. Un audit independent efectuat în conformitate cu ISA-urile nu substituie menținerea de către conducere a unui control intern, necesar pentru întocmirea situațiilor financiare. În consecință, auditorul trebuie să obțină acordul conducerii prin care aceasta își recunoaște și își înțelege responsabilitatea pentru controlul intern. Cu toate acestea, acordul prevăzut la punctul 6 (b) (ii) nu presupune ca auditorul să determine dacă respectivul control intern menținut de către conducere și-a atins scopul sau este lipsit de deficiențe.

A18. Rămâne la latitudinea conducerii să determine ce tip de control intern este necesar pentru a permite întocmirea situațiilor financiare. Termenul „control intern” cuprinde o gamă largă de activități în cadrul componentelor, care ar putea fi descrise ca fiind mediul de control; procesul de evaluare a riscului din cadrul entității; sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente relevante pentru raportarea financiară și comunicarea; activitățile de control; și monitorizarea controalelor. Structurarea nu reflectă neapărat modul în care o entitate concepe, implementează și menține controlul intern sau modul în care poate clasifica orice componentă specifică.¹⁵ Controlul intern al unei entități (în special evidențele și registrele contabile sau sistemele contabile) vor reflecta nevoile conducerii, complexitatea afacerii, natura riscurilor la care este supusă entitatea și legile sau reglementările relevante.

A19. În anumite jurisdicții, legile sau reglementările pot face referire la responsabilitatea conducerii cu privire la caracterul adecvat al evidențelor și registrelor contabile sau al sistemelor contabile. În unele cazuri, practica generală ar putea presupune o distincție între evidențele și registrele contabile sau sistemele contabile, pe de o parte, și controlul sau controalele interne, pe

14 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul A54.

15 ISA 315 (Revizuit), punctul A59 și Anexa 1.

de altă parte. Dat fiind faptul că evidențele și registrele contabile, sau sistemele contabile sunt o parte integrantă a controlului intern la care se face referire la punctul A18, nu se face nicio referință specifică la acestea la punctul 6 (b) (ii) în descrierea responsabilității conducerii. Pentru a evita neînțelegerile, poate fi adecvat ca auditorul să explice conducerii aria de aplicare a acestei responsabilități.

Informații suplimentare (A se vedea punctul 6(b)(iii)b)

A20. Informațiile suplimentare pe care auditorul le poate solicita din partea conducerii, în scopul auditului, pot include, după caz, aspecte legate de alte informații, conform ISA 720 (Revizuit). Când auditorul preconizează că va obține alte informații după data raportului de audit, termenii misiunii de audit pot, de asemenea, să recunoască responsabilitățile auditorului legate de aceste informații, inclusiv, după caz, măsurile care ar putea fi adecvate sau necesare dacă auditorul concluzionează că o denaturare semnificativă care apare în alte informații se regăsește și în alte informații obținute după data raportului auditorului.

Considerente relevante pentru entitățile mici (A se vedea punctul 6(b))

A21. Unul dintre scopurile convenirii asupra termenilor misiunii de audit este acela de a evita neînțelegerile cu privire la respectivele responsabilități ale conducerii și ale auditorului. De exemplu, când o terță parte a colaborat la întocmirea situațiilor financiare, poate fi util să i se amintească conducerii că întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil rămâne responsabilitatea acesteia.

Convenirea asupra termenilor misiunii de audit

Convenirea asupra termenilor misiunii de audit (A se vedea punctul 9)

A22. Rolurile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta în convenirea asupra termenilor misiunii de audit pentru entitate depind de structura de guvernanta a entității și de legile sau reglementările relevante.

*Scrisoarea misiunii de audit sau altă formă de acord scris*¹⁶ (A se vedea punctele 10-11)

A23. Este atât în interesul entității, cât și în cel al auditorului, ca auditorul să trimită o scrisoare a misiunii de audit înainte de a începe auditul, pentru a evita neînțelegerile legate de audit. Cu toate acestea, în unele țări, obiectivul și aria de aplicare ale unui audit, precum și responsabilitățile conducerii și cele ale auditorului ar putea fi suficient de bine stabilite prin lege, adică legea prescrie aspectele descrise la punctul 10. Deși în aceste circumstanțe punctul 11 îi permite auditorului să includă în scrisoarea de misiune doar trimiteri la faptul că se aplică legile sau reglementările relevante și că membrii conducerii își recunosc și își înțeleg responsabilitățile, așa cum sunt prezentate la punctul 6(b), auditorul poate considera, totuși, că este adecvat să includă aspectele

¹⁶ La următoarele puncte, orice referință la o scrisoare a misiunii de audit trebuie percepută ca o referință la o scrisoare a misiunii de audit sau la o altă formă adecvată de acord scris.

descrise la punctul 10 într-o scrisoare de misiune, pentru a informa conducerea.

Forma și conținutul scrisorii misiunii de audit

A24. Forma și conținutul scrisorii misiunii de audit variază de la entitate la entitate. Informațiile cu privire la responsabilitățile auditorului, incluse în scrisoarea misiunii de audit, ar putea avea la bază ISA 200.¹⁷ Punctele 6(b) și 12 ale prezentului ISA tratează descrierea responsabilităților conducerii. În plus față de includerea aspectelor prevăzute la punctul 10, o scrisoare a misiunii de audit ar putea face referire, de exemplu, la:

- Elaborarea ariei de aplicare a auditului, inclusiv referințele la legislația aplicabilă, la reglementări, ISA-uri și norme de etică sau alte reglementări ale organismelor profesionale la care aderă auditorul.
- Forma oricăror alte comunicări cu privire la rezultatele misiunii de audit.
- Cerința privind comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului, în conformitate cu ISA 701.¹⁸
- Faptul că, date fiind limitările inerente ale auditului, împreună cu limitările inerente ale controlului intern, există un risc, ce nu poate fi evitat, ca anumite denaturări semnificative să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat corect și efectuat în conformitate cu ISA-urile.
- Aranjamente privind planificarea și efectuarea auditului, inclusiv componența echipei misiunii.
- Așteptarea ca membrii conducerii să furnizeze declarații scrise (a se vedea, de asemenea, punctul A13).
- Așteptarea ca membrii conducerii să îi ofere auditorului acces la toate informațiile cu care conducerea este la curent și care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, inclusiv așteptarea ca membrii conducerii să ofere acces la informațiile relevante pentru efectuarea prezentărilor de informații.
- Acordul conducerii de a pune la dispoziția auditorului versiunea preliminară a situațiilor financiare și toate informațiile relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, indiferent că sunt obținute din afara sau din cadrul registrului jurnal sau al registrelor auxiliare (inclusiv toate informațiile relevante pentru întocmirea prezentărilor de informații), și altor informații¹⁹, dacă este cazul, la timp, pentru a per-

17 ISA 200, punctele 3-9.

18 ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*.

19 Conform definiției din ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*.

mite auditorului să încheie auditul în conformitate cu planificarea propusă.

- Acordul conducerii de a informa auditorul cu privire la fapte care ar putea afecta situațiile financiare și de care conducerea ia cunoștință în perioada cuprinsă între data raportului auditorului și data emiterii situațiilor financiare.
- Baza de calcul al onorariului și orice acord legat de facturare.
- Solicitarea unei confirmări din partea conducerii, în care să specifice că a primit scrisoarea misiunii de audit și că acceptă termenii misiunii descrise în scrisoare.

A25. În cazul în care auditorului nu îi este impus să comunice aspectele-cheie de audit, poate fi util ca acesta să facă referire, în termenii misiunii de audit, la posibilitatea comunicării aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului și, în anumite jurisdicții, poate fi uneori necesar ca auditorul să facă referire la această posibilitate pentru a-și păstra capacitatea de a proceda astfel.

A26. Dacă este relevant, următoarele informații ar putea fi, de asemenea, incluse în scrisoarea misiunii de audit:

- Aranjamente legate de implicarea altor auditori și experți în anumite aspecte ale auditului.
- Aranjamente legate de implicarea auditorilor interni și a altor angajați ai entității.
- Aranjamente ce urmează a fi făcute cu auditorul precedent, dacă există, în cazul unui audit inițial.
- O referire la, și o descriere privind, responsabilitățile auditorului conform legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante care tratează raportarea către autoritatea competentă din exteriorul entității a neconformităților, identificate sau suspectate, cu legislația și reglementările.
- Orice restricție cu privire la răspunderea auditorului, în cazul în care există această posibilitate.
- O referință cu privire la orice alte angajamente suplimentare între auditor și entitate.
- Orice obligații de a furniza foile de lucru altor părți.

Anexa 1 conține un exemplu de scrisoare a misiunii de audit.

Auditul componentelor

A27. În cazul în care auditorul unei societăți-mamă este și auditorul unei componente, factorii care ar putea influența decizia de a trimite o scrisoare a misiunii de audit și către componentă, pot fi următorii:

- Cine desemnează auditorul componentei,
- Dacă se va emite un raport separat al auditorului cu privire la componentă,
- Cerințele legale legate de numirea auditorului,
- Cota din drepturile de proprietate deținută de societatea-mamă și
- Gradul de independență al conducerii componentei față de entitatea-mamă.

Responsabilitățile conducerii prevăzute de lege sau reglementări (A se vedea punctele 11-12)

A28. Dacă, în circumstanțele descrise la punctele A23 și A29, auditorul concluzionează că nu este necesar să menționeze anumiți termeni ai misiunii de audit într-o scrisoare a misiunii de audit, auditorului i se cere totuși, conform punctului 11, să obțină un acord scris din partea conducerii prin care aceasta își recunoaște și își înțelege responsabilitățile prezentate la punctul 6(b). Cu toate acestea, în conformitate cu punctul 12, un asemenea acord scris poate utiliza formularea dintr-o lege sau reglementare, dacă o astfel de lege sau reglementare stabilește responsabilitățile conducerii care sunt echivalente ca efect cu cele descrise la punctul 6(b). Profesia contabilă, organizațiile de reglementare a standardelor de audit sau organismul de reglementare în materie de audit dintr-o jurisdicție ar putea să fi oferit îndrumări cu privire la măsura în care descrierea din lege sau reglementare este echivalentă.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A29. Legile sau reglementările care guvernează desfășurarea operațiunilor de audit din sectorul public impun desemnarea unui auditor din sectorul public și stabilesc în comun responsabilitățile și autoritatea auditorului din sectorul public, inclusiv autoritatea de a accesa înregistrările unei entități și alte informații. În cazul în care legile sau reglementările prescriu în suficient detaliu termenii misiunii de audit, auditorul din sectorul public poate totuși considera că există avantaje în emiterea unei scrisori a misiunii de audit mai complexe decât cea permisă la punctul 11.

Audituri recurente (A se vedea punctul 13)

A30. Auditorul poate decide să nu trimită o nouă scrisoare a misiunii de audit sau o altă formă de acord scris pentru fiecare perioadă. Totuși, următorii factori pot indica necesitatea de a revizui termenii misiunii de audit sau de a reaminti entității termenii existenți:

- Orice indiciu cu privire la faptul că entitatea a înțeles greșit obiectivul și aria de aplicare ale auditului.
- Orice termeni revizuiți sau termeni speciali ale misiunii de audit.
- O modificare recentă în conducerea superioară a clientului.

- O modificare semnificativă a drepturilor de proprietate.
- O modificare semnificativă a naturii sau amplitudinii activității entității.
- O modificare a cerințelor legale sau de reglementare.
- O modificare a cadrului de raportare financiară adoptat pentru întocmirea situațiilor financiare.
- O modificare a altor cerințe de raportare.

Acceptarea unei modificări în termenii misiunii de audit

Solicitarea modificării termenilor misiunii de audit (A se vedea punctul 14)

- A31. Solicitarea din partea entității ca auditorul să modifice termenii misiunii de audit poate fi rezultatul unei schimbări în circumstanțele care afectează nevoia pentru serviciul respectiv, al unei neînțelegeri cu privire la natura unui audit așa cum a fost solicitat inițial sau al unei restricții cu privire la aria de aplicare a misiunii de audit, fie impusă de conducere, fie cauzată de alte circumstanțe. Auditorul, așa cum se prevede la punctul 14, ia în considerare justificarea oferită pentru solicitarea respectivă, în special implicațiile unei restricții cu privire la aria de aplicare a misiunii de audit.
- A32. O modificare a circumstanțelor care afectează cerințele entității sau o neînțelegere cu privire la natura serviciului solicitat inițial pot fi considerate motive rezonabile pentru a solicita o modificare a misiunii de audit.
- A33. Pe de altă parte, o modificare poate fi considerată nerezonabilă dacă pare că are legătură cu informații incorecte, incomplete sau nesatisfăcătoare din alte puncte de vedere. Un exemplu ar fi cazul în care auditorul nu poate obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la creanțele entității, iar entitatea solicită modificarea misiunii de audit într-o misiune de revizuire, pentru a evita o opinie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei opinii.

Solicitarea modificării misiunii într-o misiune de revizuire sau un alt serviciu conex (A se vedea punctul 15)

- A34. Înainte de a accepta modificarea unei misiuni de audit într-o misiune de revizuire sau alt serviciu conex, auditorul care a fost contractat să efectueze un audit în conformitate cu ISA-urile poate fi nevoit să evalueze, în plus față de aspectele abordate la punctele A31-A33 de mai sus, orice implicații juridice sau contractuale ale respectivei modificări.
- A35. Dacă auditorul ajunge la concluzia că există o justificare rezonabilă pentru modificarea misiunii de audit într-o misiune de revizuire sau alt serviciu conex, activitatea de audit desfășurată până la data modificării misiunii poate fi relevantă pentru misiunea modificată; totuși, activitatea care trebuie desfășurată și raportul care urmează a fi emis vor corespunde misiunii revizuite. Pentru a evita inducerea în eroare a cititorului, raportul cu privire la serviciul conex nu va include referințe la:

- (a) Misiunea de audit inițială, sau
- (b) Orice proceduri care ar fi fost efectuate în cadrul misiunii de audit inițiale, exceptând cazul în care o misiune de audit este modificată într-o misiune de efectuare a procedurilor convenite și, astfel, referința la procedurile efectuate constituie o parte normală a raportului.

Considerente suplimentare privind acceptarea unei misiuni

Standarde de raportare financiară completate de lege sau reglementări (A se vedea punctul 18)

A36. În anumite jurisdicții, legile sau reglementările pot suplimenta standardele de raportare financiară, emise de o organizație autorizată sau recunoscută de reglementare, cu cerințe suplimentare legate de întocmirea situațiilor financiare. În acele jurisdicții, cadrul de raportare financiară aplicabil în sensul aplicării ISA-urilor cuprinde atât cadrele de raportare financiară identificate, cât și orice alte cerințe suplimentare, cu condiția să nu intre în conflict cu cadrul de raportare financiară identificat. Un exemplu ar putea fi cazul în care legile sau reglementările prescriu prezentări de informații suplimentare față de cele impuse de standardele de raportare financiară sau cazul în care legile și reglementările restrâng aria alegerilor acceptabile care pot fi făcute în conformitate cu standardele de raportare financiară.²⁰

Cadrul de raportare financiară prevăzut de lege sau reglementări – alte aspecte care afectează acceptarea (A se vedea punctul 19)

A37 Legile sau reglementările pot prescrie ca formularea opiniei auditorului să conțină sintagma „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative” sau „oferă o imagine fidelă” în cazul în care auditorul concluzionează că respectivul cadru de raportare financiară prevăzut de lege sau reglementări ar fi fost inacceptabil în alt context. În acest caz, termenii referitori la formulările prescrise ale raportului auditorului diferă în mod semnificativ de cerințele ISA-urilor. (A se vedea punctul 21).

Raportul auditorului prevăzut de lege sau reglementări (A se vedea punctul 21)

A38. ISA-urile impun auditorului să nu invoce conformitatea cu ISA-urile decât dacă auditorul s-a conformat tuturor ISA-urilor relevante pentru audit.²¹ Atunci când legile sau reglementările prescriu formatul sau modul de redactare a raportului auditorului într-o formă care este semnificativ diferită sau în termeni care sunt semnificativ diferiți de cerințele ISA-urilor, iar auditorul concluzionează că explicațiile suplimentare din raportul auditorului nu pot atenua o posibilă neînțelegere, auditorul poate lua în considerare includerea în raportul său a unei declarații conform căreia auditul nu a fost efectuat în conformitate cu ISA-urile. Totuși, auditorul este încurajat să aplice ISA-urile, inclusiv pe cele care tratează raportul auditorului, în limita

20 ISA 700 (Revizuit), punctul 15, conține o cerință privind evaluarea măsurii în care situațiile financiare fac referire la, sau descriu în mod adecvat, cadrul de raportare financiară aplicabil.

21 ISA 200, punctul 20.

posibilității, chiar dacă auditorului nu îi este permis să facă referire la conformitatea auditului cu ISA-urile.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A39. În sectorul public pot exista cerințe specifice în legislația care reglementează mandatul de audit; de exemplu, auditorului îi poate fi impus să raporteze direct ministerului, legislativului sau publicului, dacă entitatea încearcă să limiteze aria de aplicare a auditului.

Anexa 1

(A se vedea punctele A24-A26)

Exemplu de scrisoare a misiunii de audit

Următorul este un exemplu de scrisoare a misiunii de audit pentru un audit al situațiilor financiare cu scop general întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Această scrisoare nu are caracter obligatoriu, ci are scop orientativ, putând fi utilizată în paralel cu considerentele subliniate în prezentul ISA. Scrisoarea de misiune trebuie adaptată conform cerințelor și circumstanțelor individuale. Aceasta este elaborată pentru a trata auditul situațiilor financiare aferente unei singure perioade de raportare și ar trebui adaptată dacă se intenționează sau se preconizează aplicarea la audituri recurente (a se vedea punctul 13). Poate fi indicat să se facă apel la consiliere juridică pentru a determina gradul de adecvare a oricărui proiect de scrisoare.

Către reprezentantul adecvat al conducerii sau al persoanelor responsabile cu guvernarea Companiei ABC:¹

[Obiectivul și aria de aplicare ale auditului]

Dumneavoastră² ați solicitat să audităm situațiile financiare ale Companiei ABC, care cuprind situația poziției financiare la 31 decembrie 20X1, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru anul încheiat la data respectivă și notele la situațiile financiare, inclusiv rezumatul politicilor contabile semnificative. Prin intermediul acestei scrisori, avem plăcerea de a vă confirma acceptul și înțelegerea noastră în ceea ce privește prezenta misiune de audit.

Obiectivele auditului nostru sunt de a obține o asigurare rezonabilă privind măsura în care situațiile financiare pe ansamblu sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și de a emite un raport al auditorului în care este inclusă opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când aceasta există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice ale utilizatorilor luate în baza acestor situații financiare.

1 Destinatarii și referințele din scrisoare ar fi cei adecvați (cele adecvate) în circumstanțele misiunii, inclusiv în jurisdicția relevantă. Este important să se facă referire la persoanele adecvate – a se vedea punctul A22.

2 În cadrul scrisorii, referințele la „dumneavoastră”, „noi”, „conducere”, „persoanele responsabile cu guvernarea” și „auditor” vor fi utilizate sau modificate conform circumstanțelor date.

[Responsabilitățile auditorului]

Vom efectua auditul în conformitate cu ISA-urile. Aceste standarde impun să ne conformăm cu cerințele etice. Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe întreg parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, proiectăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate care să asigure o bază opiniei noastre. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât pentru una cauzată de eroare, dat fiind faptul că fraudă poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.
- Obținem o înțelegere a controlului intern relevantă pentru audit, cu scopul de a proiecta proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, însă nu pentru a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.³ Cu toate acestea, vă vom comunica în scris orice deficiențe semnificative ale controlului intern, relevante pentru auditul situațiilor financiare, pe care le-am identificat pe parcursul auditului.
- Evaluăm gradul de adecvare al politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor de informații aferente realizate de conducere.
- Emitem o concluzie cu privire la gradul de adecvare al modului în care conducerea a utilizat principiul continuității activității, iar în baza probelor de audit dobândite, măsura în care există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile care ar putea pune la îndoială capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor de informații aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări nu sunt adecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare ar putea determina Compania să își înceteze activitatea.
- Evaluăm prezentarea, structura și conținutul ansamblului situațiilor financiare la nivel general, inclusiv prezentarea informațiilor și măsura în care situațiile financiare oferă o prezentare fidelă a tranzacțiilor și a evenimentelor avute la bază.

Ca urmare a limitărilor inerente ale auditului, în combinație cu limitările inerente ale controlului intern, există un risc inevitabil ca anumite denaturări semnificative să

3 Această frază va trebui modificată în funcție de context, în circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a emite o opinie privind eficacitatea controlului intern împreună cu auditul situațiilor financiare.

nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat în mod adecvat și efectuat în conformitate cu ISA-urile.

[Responsabilitățile conducerii și identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil (în contextul acestui exemplu se presupune că auditorul nu a determinat dacă legile sau reglementările prescriu acele responsabilități în termeni adecvați; prin urmare, sunt utilizate descrierile de la punctul 6(b) din prezentul ISA).]

Auditul nostru va fi efectuat pe baza faptului că [membrii conducerii și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta]⁴ recunosc și înțeleg faptul că au responsabilitatea:

- (a) Pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară;⁵
- (b) Pentru acel controlul intern pe care [conducerea] îl consideră necesar în vederea întocmirii unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare; și
- (c) De a ne furniza:⁶
 - (i) Acces la toate informațiile cu care [conducerea] este la curent și care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte,
 - (ii) Informații suplimentare pe care le-am putea solicita din partea [conducerii] în scopul auditului și
 - (iii) Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care considerăm că este necesar să obținem probe de audit.

Ca parte a procesului nostru de audit, vom solicita din partea [conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta] confirmări scrise privind declarațiile făcute nouă în legătură cu auditul.

Ne așteptăm la cooperarea deplină a tuturor angajaților dumneavoastră pe parcursul auditului.

[Alte informații relevante]

[Introduceți alte informații, ca, de exemplu, angajamente privind onorariul, facturarea și alte termene specifice, după caz.]

[Raportarea]

[Introduceți referințe adecvate la forma și conținutul dorite ale raportului auditorului, inclusiv, după caz, alte informații în conformitate cu ISA 720 (revizuit).]

Forma și conținutul raportului nostru ar putea necesita modificări, în funcție de constatările identificate în urma auditului.

4 A se utiliza terminologia adecvată circumstanțelor.

5 Sau, dacă este cazul, „Pentru întocmirea unor situații financiare care oferă o imagine fidelă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară”.

6 A se vedea punctul A24 pentru exemple de alte aspecte legate de responsabilitățile conducerii, care ar putea fi incluse.

Vă rugăm să semnați și să returnați copia anexată a acestei scrisori pentru a indica faptul că ați luat cunoștință de, și sunteți de acord cu, angajamentele pentru auditul efectuat de noi cu privire la situațiile financiare, inclusiv responsabilitățile noastre legate de acesta.

XYZ & Co.

Luat la cunoștință și acceptat în numele Companiei ABC de către
(semnătură)

.....

Numele și funcția

Data

Anexa 2

(A se vedea punctul A10)

Determinarea acceptabilității cadrelor de raportare cu scop general**Jurisdicții care nu dispun de organizații de autorizate sau recunoscute de reglementare a standardelor sau de cadre de raportare financiară prevăzute de legi sau reglementări**

1. Așa cum este explicat la punctul A10 al prezentului ISA, atunci când o entitate este înregistrată sau activează într-o jurisdicție care nu dispune de o organizație de autorizată sau recunoscută de reglementare a standardelor sau în cazul în care utilizarea cadrului de raportare financiară nu este prevăzută de legi sau reglementări, conducerea identifică un cadru de raportare financiară aplicabil. Într-o asemenea jurisdicție se folosesc adesea standardele de raportare financiară adoptate de una dintre organizațiile descrise la punctul A8 al prezentului ISA.
2. În mod alternativ, într-o anumită jurisdicție ar putea fi stabilite convenții contabile, general recunoscute drept cadrul de raportare financiară pentru situațiile financiare cu scop general întocmite de anumite entități specifice care activează în acea jurisdicție. Atunci când este adoptat un asemenea cadru de raportare financiară, auditorul trebuie, conform punctului 6(a) din prezentul ISA, să determine măsura în care se poate considera că totalitatea con vențiilor contabile reprezintă un cadru de raportare financiară acceptabil pentru situațiile financiare cu scop general. În cazul în care convențiile contabile sunt folosite în mod extins într-o anumită jurisdicție, profesia contabilă din acea jurisdicție se poate să fi determinat gradul de acceptabilitate a cadrului de raportare financiară în numele auditorilor. În mod alternativ, auditorul poate determina acest lucru evaluând măsura în care convențiile contabile prezintă atributele tipice ale cadrelor de raportare financiară acceptabile (a se vedea punctul 3 de mai jos) sau prin compararea convențiilor contabile cu cerințele unui cadru de raportare financiară considerat a fi acceptabil (a se vedea punctul 4 de mai jos).
3. Cadrele de raportare financiară acceptabile prezintă în mod normal următoarele atribute care rezultă din informațiile incluse în situațiile financiare, care sunt utile pentru utilizatorii vizați:
 - (a) Relevanța, în sensul că informațiile incluse în situațiile financiare sunt relevante pentru natura entității și pentru scopul situațiilor financiare. De exemplu, în cazul unei întreprinderi de afaceri care întocmește situații financiare cu scop general, relevanța este evaluată în funcție de informațiile necesare pentru a satisface nevoile comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori în luarea deciziilor economice. Aceste nevoi sunt de obicei satisfăcute prin prezentarea

poziției financiare, a performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie ale întreprinderii de afaceri.

- (b) Exhaustivitatea, în sensul că tranzacțiile și evenimentele, soldurile conturilor și prezentările care ar putea afecta concluziile bazate pe situațiile financiare nu sunt omise.
 - (c) Credibilitatea informațiilor oferite în situațiile financiare:
 - (i) Acolo unde este aplicabilă, reflectă substanța economică a evenimentelor și tranzacțiilor, și nu doar forma juridică a acestora și
 - (ii) Au drept rezultat evaluări, prezentări și descrieri destul de consecvente atunci când sunt folosite în circumstanțe similare.
 - (d) Neutralitatea, în sensul că informațiile din situațiile financiare sunt lipsite de subiectivism.
 - (e) Inteligibilitatea, în sensul că informațiile din situațiile financiare sunt clare și cuprinzătoare și nu sunt supuse unor interpretări care diferă semnificativ una de cealaltă.
4. Auditorul poate decide să compare convențiile contabile cu cerințele unui cadru de raportare existent, considerat a fi acceptabil. De exemplu, auditorul poate compara convențiile contabile cu IFRS-urile. Pentru auditul unei entități mici, auditorul poate decide să compare convențiile contabile cu un cadru de raportare financiară elaborat în mod specific pentru asemenea entități de către o organizație de autorizată sau recunoscută de reglementare a standardelor. Atunci când auditorul face o astfel de comparație și sunt identificate diferențe, decizia cu privire la măsura în care convențiile contabile adoptate pentru întocmirea situațiilor financiare constituie un cadru de raportare financiară acceptabil presupune și analiza motivelor pentru care există diferențele și dacă aplicarea convențiilor contabile, sau descrierea cadrului de raportare financiară în situațiile financiare, ar putea cauza caracterul înșelător al situațiilor financiare.
5. Un conglomerat de convenții contabile elaborate pentru a răspunde preferințelor individuale nu reprezintă un cadru de raportare financiară acceptabil pentru situațiile financiare cu scop general. În mod similar, un cadru general de conformitate nu va reprezenta un cadru de raportare financiară acceptabil, cu excepția situației în care este general acceptat în anumite jurisdicții atât de persoanele care întocmesc situațiile financiare, cât și de utilizatori.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 220
CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU UN AUDIT
AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând
cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1
Sistemul de control al calității și rolul echipelor misiunii	2-4
Data intrării în vigoare	5
Obiectiv	6
Definiții	7
Cerințe	
Responsabilitățile conducerii privind calitatea auditurilor	8
Cerințe etice relevante.....	9-11
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit	12-13
De desemnarea echipelor misiunii	14
Efectuarea misiunii	15-22
Monitorizarea.....	23
Documentarea	24-25
Aplicare și alte materiale explicative	
Sistemul de control al calității și rolul echipelor misiunii	A1-A2
Responsabilitățile conducerii privind calitatea auditurilor	A3
Cerințe etice relevante	A4-A7
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit	A8-A10
De desemnarea echipelor misiunii	A11-A13
Efectuarea misiunii	A14-A33
Monitorizarea	A34-A36
Documentarea	A37

Standardul Internațional de Audit (ISA) 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile specifice ale auditorului în ceea ce privește procedurile de control al calității pentru un audit al situațiilor financiare. De asemenea, tratează, după caz, responsabilitățile partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii. Prezentul ISA trebuie citit în paralel cu cerințele etice relevante.

Sistemul de control al calității și rolul echipelor misiunii

2. Sistemele, politicile și procedurile de control al calității sunt responsabilitatea firmei de audit. Potrivit ISQC 1, firma are obligația de a institui și menține un sistem de control al calității care să îi ofere o asigurare rezonabilă a faptului că:
 - (a) Firma și personalul acesteia se conformează cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și
 - (b) Rapoartele emise de firmă sau de partenerii misiunii sunt adecvate în circumstanțele date.¹

Prezentul ISA are la bază premisa că firma intră sub incidența ISQC 1 sau a unor cerințe naționale care sunt cel puțin la fel de stricte. (A se vedea punctul A1)

3. În contextul sistemului de control al calității din cadrul firmei, echipele misiunii au responsabilitatea de a implementa procedurile de control al calității care sunt aplicabile misiunii de audit și care furnizează firmei informațiile relevante care să permită funcționarea părții din sistemul acesteia de control al calității ce vizează independența.
4. Echipele misiunii au dreptul să se bazeze pe sistemul de control al calității din cadrul firmei, cu excepția cazului în care informațiile furnizate de firmă sau de alte părți sugerează contrariul. (A se vedea punctul A2)

Data intrării în vigoare

5. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

6. Obiectivul auditorului este de a implementa proceduri de control al calității la nivelul misiunii care să îi furnizeze auditorului o asigurare rezonabilă că:
 - (a) Auditul se conformează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare aplicabile și
 - (b) Raportul emis de auditor este adecvat în circumstanțele date.

1 ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, punctul 11.

Definiții

7. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Partener de misiune² – Partenerul sau o altă persoană din firmă care este responsabil(ă) de misiunea de audit, de efectuarea acesteia și de raportul emis în numele firmei și care, atunci când este necesar, deține autoritatea adecvată acordată de un organism profesional, legal sau de reglementare.
 - (b) Revizuirea controlului calității misiunii – Un proces care are rolul de a oferi o evaluare obiectivă, la data raportului auditorului sau anterior acestuia, cu privire la raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și la concluziile la care aceasta a ajuns în formularea raportului auditorului. Procesul de revizuire a controlului calității misiunii vizează auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate și celelalte misiuni de audit, dacă există, pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii.
 - (c) Partener de revizuire al controlului de calitate al misiunii – Un partener, o altă persoană din firmă, o persoană din exterior cu o calificare adecvată sau o echipă formată din astfel de persoane, dintre care niciuna nu face parte din echipa misiunii, care dețin(e) o experiență și o autoritate suficiente și adecvate pentru a evalua obiectiv raționamentele semnificative ale echipei misiunii și concluziile la care aceasta a ajuns în formularea raportului auditorului.
 - (d) Echipa misiunii – Toți partenerii și personalul care efectuează o misiune și orice persoane contractate de firmă sau de o firmă din rețea, care efectuează proceduri de audit aferente misiunii. Termenul exclude experții externi ai auditorului contractați de firmă sau de o firmă din rețea.³ Termenul „echipa misiunii” exclude, de asemenea, persoanele din funcția de audit intern a clientului care oferă asistență directă pentru o misiune de audit în cazul în care auditorul extern se conformează cerințelor ISA 610 (Revizuit în 2013).⁴
 - (e) Firmă – Un practician individual, un parteneriat sau o corporație ori o altă entitate de profesioniști contabili.
 - (f) Inspecție – În contextul misiunilor de audit finalizate, procedurile concepute pentru a oferi probe ale conformării echipelor misiunilor cu politicile și procedurile de control de calitate ale firmei.

2 Termenii „partener de misiune”, „partener” și „firmă” trebuie interpretați, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți lor din sectorul public.

3 ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*, punctul 6 (a), definește termenul „expert al auditorului”.

4 ISA 610 (revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, stabilește limitele pentru utilizarea asistenței directe. De asemenea, acesta recunoaște faptul că auditorului extern i se poate interzice prin legi sau reglementări să obțină asistență directă din partea auditorilor interni. Prin urmare, utilizarea asistenței directe este limitată la situațiile în care aceasta este permisă.

- (g) Entitate cotate – O entitate ale cărei acțiuni, obligațiuni sau datorii sunt cotate sau listate pe o bursă de valori recunoscută sau sunt tranzacționate conform reglementărilor unei burse de valori recunoscute sau ale unui alt organism echivalent.
- (h) Monitorizare – Un proces care presupune o analiză și o evaluare permanente ale sistemului de control al calității din cadrul firmei, inclusiv o inspecție periodică a unei selecții de misiuni finalizate, al cărui scop este acela de a oferi firmei o asigurare rezonabilă privind faptul că sistemul său de control al calității funcționează în mod eficace.
- (i) Firmă din cadrul unei rețele – O firmă sau o entitate care aparține unei rețele.
- (j) Rețea – O structură mai amplă:
 - (i) Care are ca scop cooperarea și
 - (ii) Care are ca scop clar împărțirea profitului sau a costurilor, ori care este deținută, controlată sau administrată în comun, are politici și proceduri comune de control al calității și o strategie de afaceri comună, utilizează un nume de marcă comun ori folosește în comun o parte semnificativă din resursele profesionale.
- (k) Partener – Orice persoană care are autoritatea de a încheia angajamente în numele firmei în ceea ce privește efectuarea unei misiuni de servicii profesionale.
- (l) Personal – Parteneri și angajați.
- (m) Standarde profesionale – Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) și cerințele etice relevante.
- (n) Cerințe etice relevante – Cerințele etice sub incidența cărora intră echipa misiunii și partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii atunci când efectuează o misiune de audit, care cuprind, de obicei, prevederile *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA), referitoare la un audit al situațiilor financiare, împreună cu cerințele naționale care sunt mai restrictive.
- (o) Angajați – Profesioniști, alții decât partenerii, inclusiv orice experți angajați de firmă.
- (p) Persoană externă cu o calificare adecvată – O persoană din afara firmei care deține competențele și capacitatea necesare pentru a acționa ca partener de misiune, de exemplu, un partener al unei alte firme sau un angajat (cu experiența adecvată) fie al unui organism profesional de contabilitate ai cărui membri pot efectua audituri ale informațiilor

financiare istorice, fie al unei organizații care oferă servicii relevante de control al calității.

Cerințe

Responsabilitățile conducerii privind calitatea auditurilor

8. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru calitatea generală a fiecărei misiuni de audit care îi este desemnată. (A se vedea punctul A3)

Cerințe etice relevante

9. Pe parcursul misiunii de audit, partenerul de misiune trebuie să rămână vigilent, prin observare și efectuarea de interviuri, după caz, pentru a detecta existența unor probe cu privire la încălcările cerințelor etice relevante de către membrii echipei misiunii. (A se vedea punctele A4-A5)
10. Dacă prin sistemul de control al calității din cadrul firmei sau printr-un alt mijloc ajung în atenția partenerului de misiune aspecte care indică faptul că membrii echipei misiunii nu s-au conformat cu cerințele etice relevante, partenerul de misiune trebuie să determine măsurile corespunzătoare care trebuie adoptate, după consultarea cu alte persoane din cadrul firmei. (A se vedea punctul A5)

Independența

11. Partenerul de misiune trebuie să formuleze o concluzie referitoare la conformitatea cu cerințele privind independența care se aplică misiunii de audit. În acest scop, partenerul de misiune trebuie: (A se vedea punctul A5)
 - (a) Să obțină informații relevante din partea firmei și, după caz, din partea firmelor din rețea, pentru a identifica și evalua amenințările la adresa independenței,
 - (b) Să evalueze, dacă există, abaterile identificate de la politicile și procedurile firmei privind independența, pentru a determina dacă acestea reprezintă o amenințare la adresa independenței pentru misiunea de audit,
 - (c) Să evalueze dacă nivelul amenințărilor identificate este sau nu unul acceptabil și
 - (d) Să ia măsurile adecvate pentru a trata amenințările al căror nivel nu este acceptabil prin eliminarea circumstanțelor care generează amenințările, aplicând măsuri de protecție pentru a reduce amenințările până la un nivel acceptabil sau prin retragerea din misiunea de audit, în cazul în care retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile. Partenerul de misiune trebuie să raporteze cu promptitudine firmei orice problemă care nu a putut fi soluționată, pentru a se lua măsurile adecvate. (A se vedea punctele A6-A7)

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit

12. Partenerul de misiune trebuie să fie convins că au fost urmate procedurile adecvate cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit și trebuie să determine dacă concluziile la care s-a ajuns în această privință sunt adecvate. (A se vedea punctele A8-A10)
13. Dacă partenerul de misiune obține informații care ar fi putut determina firma să refuze misiunea de audit în cazul în care acele informații ar fi fost disponibile anterior, partenerul de misiune trebuie să comunice cu promptitudine acele informații firmei, astfel încât firma și partenerul de misiune să poată lua măsurile adecvate. (A se vedea punctul A10)

Desemnarea echipelor misiunii

14. Partenerul de misiune trebuie să fie convins că echipa misiunii și orice experți ai auditorului care nu fac parte din echipa misiunii dețin, împreună, competența și capacitățile corespunzătoare pentru:
 - (a) A efectua misiunea de audit în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și
 - (b) A permite emiterea unui raport al auditorului adecvat în circumstanțele date. (A se vedea punctele A11-A13)

Efectuarea misiunii*Coordonare, supraveghere și efectuare*

15. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru:
 - (a) Coordonarea, supravegherea și efectuarea misiunii de audit în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și (A se vedea punctele A14-A16, A21)
 - (b) Caracterul adecvat al raportului auditorului în circumstanțele date.

Revizuire

16. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru efectuarea revizuirilor în conformitate cu politicile și procedurile de revizuire ale firmei. (A se vedea punctele A17-A18, A21)
17. La data raportului auditorului sau anterior acesteia, partenerul de misiune trebuie să fie convins, în urma revizuirii documentației de audit și a unei discuții cu echipa misiunii, că au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate pentru a sprijini concluziile la care s-a ajuns și pentru ca raportul auditorului să fie emis. (A se vedea punctele A19-A21)

Consultare

18. Partenerul de misiune trebuie:
 - (a) Să își asume responsabilitatea că echipa misiunii procedează la consultări adecvate în legătură cu aspectele dificile sau controversate,

- (b) Să fie convins că membrii echipei misiunii au procedat la consultările adecvate în decursul misiunii, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte persoane de la nivelul corespunzător din cadrul firmei sau din afara acesteia,
- (c) Să fie convins că natura și aria de aplicare ale acestor consultări, precum și concluziile rezultate în urma acestora, sunt convenite cu partea consultată și
- (d) Să stabilească dacă au fost implementate concluziile rezultate în urma acestor consultări. (A se vedea punctele A22-A23)

Revizuirea controlului calității misiunii

19. Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate și alte misiuni de audit, dacă există, pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii, partenerul de misiune trebuie:
 - (a) Să determine dacă a fost desemnat un partener de revizuire al controlului de calitate al misiunii,
 - (b) Să discute aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii de audit, inclusiv cele identificate pe parcursul revizuirii controlului calității misiunii, cu partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii și
 - (c) Să nu dateze raportul auditorului până la finalizarea revizuirii controlului calității misiunii. (A se vedea punctele A24-A26)
20. Partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii trebuie să realizeze o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului. Această evaluare trebuie să includă:
 - (a) Discutarea aspectelor semnificative cu partenerul de misiune,
 - (b) Revizuirea situațiilor financiare și a versiunii preliminare a raportului auditorului,
 - (c) Revizuirea documentației de audit selectate referitoare la raționamentele semnificative emise de echipa misiunii și la concluziile formulate de aceasta și
 - (d) Evaluarea concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului și analizarea măsurii în care proiectul de raport al auditorului este adecvat. (A se vedea punctele A27-A29, A31-A33)
21. Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, la efectuarea unei revizuri a controlului calității misiunii, partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii trebuie să analizeze, de asemenea, următoarele:
 - (a) Evaluarea de către echipa misiunii a independenței firmei în legătură cu misiunea de audit,

- (b) Dacă a avut loc o consultare adecvată cu privire la aspecte care implică diferențe de opinie sau la alte aspecte dificile ori controverse, precum și concluziile rezultate în urma consultării respective și
- (c) Dacă documentația de audit selectată pentru revizuire reflectă activitatea desfășurată în legătură cu raționamentele semnificative și sprijină concluziile la care s-a ajuns. (A se vedea punctele A30-A33)

Diferențe de opinie

22. Dacă apar diferențe de opinie în cadrul echipei misiunii, în discuțiile cu persoanele consultate sau, după caz, între partenerul de misiune și partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii, echipa misiunii trebuie să urmeze politicile și procedurile firmei pentru tratarea și rezolvarea diferențelor de opinie.

Monitorizarea

23. Un sistem eficient de control al calității include un proces de monitorizare proiectat pentru a furniza firmei o asigurare rezonabilă că politicile și procedurile sale referitoare la sistemul de control al calității sunt relevante, adecvate și funcționează în mod eficient. Partenerul de misiune trebuie să ia în considerare rezultatele procesului de monitorizare a firmei așa cum sunt evidențiate în cele mai recente informații diseminate de firmă și, după caz, de alte firme din rețea și măsura în care deficiențele observate în cadrul acelor informații pot afecta misiunea de audit. (A se vedea punctele A34-A36)

Documentarea

24. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:⁵
- (a) Problemele identificate în ceea ce privește conformitatea cu cerințele etice relevante și modul în care acestea au fost rezolvate.
 - (b) Concluziile referitoare la respectarea cerințelor de independență care se aplică misiunii de audit și orice discuții relevante cu firma, care sprijină aceste concluzii.
 - (c) Concluziile la care s-a ajuns cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit.
 - (d) Natura, aria de aplicare și concluziile consultărilor întreprinse pe parcursul misiunii de audit. (A se vedea punctul A37)
25. Partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii trebuie să documenteze următoarele aspecte pentru misiunea de audit revizuită:
- (a) Faptul că procedurile prevăzute de politicile firmei privind revizuirea controlului calității misiunii au fost efectuate,
 - (b) Faptul că revizuirea controlului calității misiunii a fost finalizată la data raportului auditorului sau anterior acesteia și

⁵ ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6.

- (c) Faptul că partenerul de revizuire nu a identificat aspecte nerezolvate care l-ar determina să creadă că raționamentele semnificative și concluziile echipei misiunii nu au fost adecvate.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Sistemul de control al calității și rolul echipelor misiunii (A se vedea punctul 2)

A1. ISQC 1, sau cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte, tratează responsabilitățile firmei de a stabili și a menține propriul sistem de control al calității pentru misiunile de audit. Sistemul de control al calității presupune politici și proceduri care abordează fiecare dintre următoarele elemente:

- Responsabilitățile conducerii privind calitatea în cadrul firmei,
- Cerințele etice relevante,
- Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice,
- Resursele umane,
- Efectuarea misiunilor și
- Monitorizarea.

Cerințele naționale care tratează responsabilitățile firmei în ceea ce privește stabilirea și menținerea unui sistem de control al calității sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1 dacă abordează toate elementele la care se face referire la acest punct și impun firmei obligații care conduc la îndeplinirea obiectivelor cerințelor prevăzute în ISQC 1.

Încrederea în sistemul de control al calității din cadrul firmei (A se vedea punctul 4)

A2. Cu excepția cazului în care informațiile furnizate de firmă sau de alte părți sugerează contrariul, echipa misiunii se poate baza pe sistemul de control al calității din cadrul firmei, de exemplu, în legătură cu:

- Competența personalului, prin recrutarea și instruirea formală a acestuia.
- Independența, prin acumularea și comunicarea informațiilor relevante cu privire la independență.
- Menținerea relațiilor cu clienții, prin sisteme de acceptare și fidelizare.
- Conformitatea cu cerințele legale și de reglementare aplicabile, prin intermediul procesului de monitorizare.

Responsabilitățile conducerii privind calitatea auditurilor (A se vedea punctul 8)

A3. În asumarea responsabilității pentru calitatea generală a fiecărei misiuni de audit, acțiunile partenerului de misiune și mesajele adecvate către ceilalți membri ai echipei misiunii subliniază:

- (a) Importanța următoarelor aspecte pentru calitatea auditului:
 - (i) Desfășurarea activității în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile,
 - (ii) Conformitatea cu politicile și procedurile de control al calității din cadrul firmei, după caz,
 - (iii) Emiterea de rapoarte ale auditorului, adecvate în circumstanțele date,
 - (iv) Capacitatea echipei misiunii de a semnaliza probleme fără teamă de repercusiuni și
- (b) Faptul că, în efectuarea misiunilor de audit, calitatea este esențială.

Cerințe etice relevante

Conformitatea cu cerințele etice relevante (A se vedea punctul 9)

A4. Codul IESBA stabilește principiile fundamentale de etică, care sunt:

- (a) Integritatea,
- (b) Obiectivitatea,
- (c) Competența profesională și atenția cuvenită,
- (d) Confidențialitatea și
- (e) Conduita profesională.

Principiile fundamentale de etică stabilesc standardul de conduită așteptat de la un profesionist contabil.

Definiția „firmei”, a „rețelei” și a „firmei din rețea” (A se vedea punctele 9-11)

A5. Pot exista diferențe între definițiile termenilor „firmă”, „rețea” sau „firmă din rețea” din cerințele etice relevante și definițiile acestor termeni din prezentul ISA. De exemplu, Codul IESBA definește „firma” ca fiind:

- (a) Un practician individual, un parteneriat sau o corporație de profesioniști contabili,
- (b) O entitate care controlează astfel de părți prin drepturi de proprietate, conducere sau prin alte mijloace și
- (c) O entitate controlată de astfel de părți prin drepturi de proprietate, conducere sau prin alte mijloace.

Codul IESBA oferă, de asemenea, îndrumări privind termenii „rețea” și „firmă din rețea”.

În asigurarea conformității cu cerințele de la punctele 9-11, definițiile incluse în cerințele etice relevante se aplică în măsura în care este necesară interpretarea respectivelor cerințe etice.

Amenințări la adresa independenței (A se vedea punctul 11(c))

- A6. Partenerul de misiune poate identifica o amenințare la adresa independenței misiunii de audit care poate să nu fie la un nivel acceptabil. În acest caz, așa cum prevede punctul 11(d), partenerul de misiune raportează persoanei (persoanelor) relevante din cadrul firmei pentru a determina măsurile adecvate, care pot include eliminarea circumstanțelor care generează respectiva amenințare, aplicarea de măsuri de protecție pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil ori retragerea din misiunea de audit, atunci când retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A7. Măsurile statutare pot furniza măsuri de protecție pentru independența auditorilor din sectorul public. Cu toate acestea, auditorii din sectorul public sau firmele de audit care efectuează audituri în sectorul public în numele auditorului statutar pot fi nevoiți (nevoite), în funcție de termenele mandatului dintr-o anumită jurisdicție, să își adapteze abordarea pentru a promova conformitatea în spiritul punctului 11. Aceasta poate presupune, în cazul în care mandatul auditorului din sectorul public nu îi permite retragerea din misiune, prezentarea prin intermediul unui raport public a circumstanțelor apărute care, în sectorul privat, ar fi condus la retragerea auditorului.

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit

(A se vedea punctul 12)

- A8. ISQC 1 impune firmei să obțină informațiile considerate necesare în circumstanțele date înainte de acceptarea unei misiuni cu un client nou atunci când decide dacă să continue o misiune existentă și atunci când analizează dacă să accepte o misiune nouă pentru un client existent.⁶ Informații precum cele de mai jos ajută partenerul de misiune să determine măsura în care concluziile obținute cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit sunt adecvate:
- Integritatea proprietarilor principali, a personalului-cheie din conducere și a persoanelor responsabile cu guvernanta entității,
 - Dacă echipa misiunii are competența necesară pentru a desfășura misiunea de audit și dacă dispune de capacitățile necesare, inclusiv de timp și resurse,
 - Dacă firma și echipa misiunii se pot conforma cerințelor etice relevante și

6 ISQC 1, punctul 27 (a).

- Aspecte semnificative care au apărut pe parcursul misiunii de audit actuale sau anterioare și implicațiile lor asupra continuării relației.

A9. Legislația, reglementările sau cerințele etice relevante⁷ pot impune auditorului ca, înainte de acceptarea misiunii, să îi solicite auditorului precedent toate informațiile cunoscute referitoare la orice fapte sau circumstanțe care, în opinia auditorului precedent, trebuie să fie cunoscute de auditorul succesor înainte ca acesta să decidă dacă va accepta sau nu misiunea. În anumite circumstanțe, auditorul succesor propus îi poate solicita auditorului precedent să îi furnizeze informații referitoare la neconformitățile identificate sau suspectate cu legislația și reglementările. De exemplu, în cazul în care auditorul precedent s-a retras din misiune ca urmare a neconformităților identificate sau suspectate cu legislația și reglementările, Codul IESBA prevede ca auditorul precedent să furnizeze, la solicitarea unui auditor succesor propus, toate informațiile despre astfel de fapte și alte informații referitoare la astfel de neconformități care în opinia auditorului precedent trebuie să fie cunoscute de către auditorul succesor propus înainte ca acesta să decidă dacă va accepta sau nu misiunea de audit.⁸

Considerente specifice entităților din sectorul public (A se vedea punctele 12-13)

A10. În sectorul public, auditorii pot fi desemnați conform procedurilor statutare. Prin urmare, este posibil ca unele dintre cerințele și considerentele cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a unor misiuni specifice, stabilite la punctele 12, 13, A8 și A9, să nu fie relevante. Cu toate acestea, informațiile colectate ca rezultat al procesului descris pot fi valoroase pentru auditorii din sectorul public în efectuarea de evaluări ale riscului și în îndeplinirea responsabilităților de raportare.

Desemnarea echipelor misiunii (A se vedea punctul 14)

A11. Din echipa misiunii face parte, după caz, o persoană cu competențe într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit, contractată ori angajată de firmă, care efectuează proceduri de audit aferente misiunii. Cu toate acestea, o persoană cu astfel de competențe nu este membră a echipei misiunii în cazul în care este implicată doar la nivel consultativ în misiune. Consultările sunt tratate la punctele 18, A22 și A23.

A12. Pentru a determina competența adecvată și abilitățile necesare ale echipei misiunii, în ansamblu, partenerul de misiune poate lua în considerare aspecte precum:

- Cunoștințele și experiența practică ale echipei misiunii cu privire la misiunile de audit de o natură și de o complexitate asemănătoare, dobândite prin instruirea și participarea adecvate.
- Înțelegerea standardelor profesionale și a cerințelor legale și de reglementare aplicabile de către echipa misiunii.

7 A se vedea, de exemplu, punctul C320.8 din Codul IESBA.

8 A se vedea, de exemplu, punctele C360.22 și C360.23 din Codul IESBA.

- Competența tehnică a echipei misiunii, inclusiv competența în tehnologia relevantă a informațiilor și în domeniile de contabilitate sau audit specializate.
- Cunoașterea domeniilor de activitate relevante în care operează clientul.
- Capacitatea de a aplica raționamentul profesional.
- Înțelegerea politicilor și procedurilor de control al calității din cadrul firmei.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A13. În sectorul public, competența adecvată suplimentară poate presupune abilitățile necesare respectării termenelor mandatului de audit într-o jurisdicție specifică. O astfel de competență poate presupune o înțelegere a angajamentelor de raportare aplicabile, inclusiv raportarea către legislativ sau către alt organism administrativ sau în interes public. Aria de acoperire mai extinsă a unui audit din sectorul public poate cuprinde, de exemplu, anumite aspecte legate de auditul performanței sau o evaluare exhaustivă a conformității cu legile, reglementările sau cu altă autoritate, prevenirea și detectarea fraudei și ale actelor de corupție.

Efectuarea misiunii

Coordonarea, supravegherea și efectuarea (A se vedea punctul 15(a))

A14. Coordonarea echipei misiunii presupune informarea membrilor echipei misiunii cu privire la aspecte precum:

- Responsabilitățile acestora, inclusiv necesitatea de a se conforma cu cerințele etice relevante, precum și de a planifica și efectua un audit cu scepticism profesional, așa cum prevede ISA 200.⁹
- Responsabilitățile fiecărui partener, în cazul în care în desfășurarea unei misiuni de audit este implicat mai mult de un partener.
- Obiectivele activității care urmează să fie desfășurată.
- Natura activității entității.
- Aspectele legate de riscuri.
- Problemele care pot apărea.
- Abordarea detaliată a efectuării misiunii.

Discuțiile dintre membrii echipei misiunii le permit membrilor cu mai puțină experiență din cadrul echipei să adreseze întrebări membrilor cu mai multă

9 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 15.

experiență, astfel încât să se poată crea o comunicare adecvată în cadrul echipei misiunii.

- A15. Lucrul în echipă și formarea adecvată le permit membrilor echipei misiunii cu mai puțină experiență să înțeleagă clar obiectivele activității care le-a fost repartizată.
- A16. Supravegherea include aspecte precum:
- Urmărirea progresului misiunii de audit.
 - Determinarea competenței și a capacităților membrilor individuali ai echipei misiunii, inclusiv a măsurii în care aceștia dispun de suficient timp pentru a-și desfășura activitatea, a măsurii în care își înțeleg instrucțiunile și a măsurii în care activitatea se derulează în conformitate cu abordarea planificată a misiunii de audit.
 - Tratarea aspectelor semnificative care apar pe parcursul misiunii de audit, analizarea importanței acestora și modificarea corespunzătoare a abordării planificate.
 - Identificarea aspectelor pentru care sunt necesare consultări sau care trebuie analizate de membrii mai experimentați ai echipei, pe parcursul misiunii de audit.

Revizuri

Responsabilitățile de revizuire (A se vedea punctul 16)

- A17. Conform ISQC 1, politicile și procedurile firmei privind responsabilitățile de revizuire sunt determinate pe baza faptului că activitatea membrilor cu mai puțină experiență ai echipei este revizuită de către membrii cu mai multă experiență.¹⁰
- A18. De exemplu, o revizuire constă în analiza măsurii în care:
- Activitatea a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile,
 - Aspectele semnificative au fost semnalate pentru o analiză suplimentară,
 - Au avut loc consultările adecvate și concluziile formulate au fost documentate și implementate,
 - Este necesar ca natura, plasarea în timp și amploarea activității desfășurate să fie revizuite,
 - Activitatea desfășurată sprijină concluziile formulate și este documentată adecvat,
 - Probele obținute sunt suficiente și adecvate pentru a sprijini raportul auditorului și
 - Au fost îndeplinite obiectivele procedurilor misiunii.

¹⁰ ISQC 1, punctul 33.

Revizuirea de către partenerul de misiune a activității efectuate (A se vedea punctul 17)

A19. Revizuirea promptă a următoarelor aspecte de către partenerul de misiune, în stadiile adecvate din decursul unei misiuni, permite rezolvarea unor aspecte semnificative în timp util la data raportului auditorului sau anterior acesteia, de care partenerul de misiune să fie convins:

- Aspecte esențiale ale raționamentului, în special cele referitoare la chestiuni dificile sau controversate, identificate pe parcursul misiunii,
- Riscuri semnificative și
- Alte aspecte pe care partenerul de misiune le consideră importante.

Nu este necesar ca partenerul de misiune să revizuiască toată documentația de audit, dar acesta poate proceda astfel. Totuși, conform prevederilor ISA 230, partenerul trebuie să documenteze amploarea și plasarea în timp ale revizuirilor.¹¹

A20. Un partener de misiune care preia un audit pe parcursul misiunii poate aplica procedurile de revizuire descrise la punctul A19 în vederea revizuirii activității desfășurate până la data modificării, pentru a-și putea asuma responsabilitățile partenerului de misiune.

Considerente relevante în cazul în care se apelează la un membru al echipei misiunii cu competențe într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit (A se vedea punctele 15-17)

A21. În cazul în care se apelează la un membru al echipei misiunii cu competențe într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit, coordonarea, supravegherea și revizuirea activității aceluși membru al echipei misiunii pot include aspecte precum:

- Convenirea cu acel membru asupra naturii, ariei de acoperire și a obiectivelor activității aceluși membru; și asupra naturii, plasării în timp și amplitudinii comunicării dintre acel membru și ceilalți membri ai echipei misiunii, precum și a rolului fiecăruia dintre aceștia.
- Evaluarea caracterului adecvat al activității aceluși membru, inclusiv a caracterului relevant și rezonabil al constatărilor sau concluziilor aceluși membru și a consecvenței acestora cu alte probe de audit.

Consultarea (A se vedea punctul 18)

A22. Pentru a fi realizată o consultare eficientă cu privire la aspecte semnificative de natură tehnică, etică sau de altă natură, în cadrul firmei sau, după caz, în afara acesteia, cei consultați trebuie:

- Să primească toate informațiile relevante care să le permită să ofere consultanță avizată și
- Să dețină cunoștințele, vechimea în muncă și experiența corespunzătoare.

¹¹ ISA 230, punctul 9 (c).

A23. Poate fi adecvat ca echipa misiunii să apeleze la consultanță din afara firmei, de exemplu, atunci când firmei îi lipsesc resursele interne adecvate. Membrii echipei misiunii pot apela la serviciile de consultanță furnizate de alte firme, organisme profesionale și de reglementare sau de entități comerciale care oferă servicii relevante de control al calității.

Revizuirea controlului calității misiunii

Finalizarea revizuirii controlului calității misiunii înainte de datarea raportului auditorului (A se vedea punctul 19(c))

A24. ISA 700 (revizuit) prevede că raportul auditorului nu trebuie să fie dat mai devreme de data la care auditorul a obținut suficiente probe adecvate pe care să își bazeze opinia cu privire la situațiile financiare.¹² În cazul unui audit al situațiilor financiare ale unei entități cotate sau în cazul în care o misiune îndeplinește criteriile pentru o revizuire a controlului calității misiunii, o astfel de revizuire ajută auditorul să determine dacă au fost obținute suficiente probe adecvate.

A25. Desfășurarea unei revizuii a controlului calității misiunii, la momentul oportun în etapele corespunzătoare de pe parcursul misiunii, permite rezolvarea promptă a aspectelor semnificative la data raportului auditorului sau anterior acesteia, spre convingerea partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii.

A26. Finalizarea revizuirii controlului calității misiunii înseamnă îndeplinirea cerințelor de la punctele 20-21 de către partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii și, după caz, conformitatea cu cerințele de la punctul 22. Documentația revizuirii controlului calității misiunii poate fi finalizată după data raportului auditorului, ca parte a întocmirii dosarului final de audit. ISA 230 stabilește cerințe și oferă îndrumări în această privință.¹³

Natura, plasarea în timp și amplexarea revizuirii controlului calității misiunii (A se vedea punctul 20)

A27. Păstrarea vigilenței față de modificările circumstanțelor permite partenerului de misiune să identifice situațiile în care este necesară o revizuire a controlului calității misiunii, chiar dacă la începutul misiunii nu era prevăzută o astfel de revizuire.

A28. Amplexarea revizuirii controlului calității misiunii poate depinde, printre altele, de complexitatea misiunii de audit, dacă entitatea este o entitate cotată, și de riscul ca raportul auditorului să nu fie adecvat circumstanțelor date. Efectuarea unei revizuii a controlului calității misiunii nu reduce responsabilitățile partenerului de misiune cu privire la misiunea de audit și la efectuarea acesteia.

A29. În cazul în care se aplică ISA 701¹⁴, concluziile la care a ajuns echipa misiunii în formularea raportului auditorului includ determinarea:

12 ISA 700 (revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 49.

13 ISA 230, punctele 14-16.

14 ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*.

- Aspectelor-cheie de audit care vor fi incluse în raportul auditorului,
- Aspectelor-cheie de audit care nu vor fi comunicate în raportul auditorului, conform punctului 14 din ISA 701, dacă există și
- După caz, în funcție de faptele și circumstanțele entității și ale auditului, a faptului că nu există aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul auditorului.

De asemenea, revizuirea raportului preliminar al auditorului în conformitate cu punctul 20(b) include analizarea formulării propuse care va fi inclusă în secțiunea Aspecte-cheie de audit.

Revizuirea controlului calității misiunii în cazul entităților cotate (A se vedea punctul 21)

A30. Alte aspecte relevante pentru evaluarea raționamentelor semnificative ale echipei misiunii care pot fi luate în considerare într-o revizuire a controlului calității misiunii în cazul unei entități cotate includ:

- Riscuri semnificative identificate pe parcursul misiunii în conformitate cu ISA 315 (revizuit)¹⁵ și răspunsurile la aceste riscuri în conformitate cu ISA 330¹⁶, inclusiv evaluarea efectuată de către echipa misiunii cu privire la riscul de fraudă și răspunsul la aceasta în conformitate cu ISA 240¹⁷.
- Raționamentele utilizate, în special cele referitoare la pragul de semnificație și la riscurile semnificative.
- Importanța și modalitatea în care au fost tratate denaturările corectate și necorectate identificate pe parcursul misiunii.
- Aspectele care trebuie comunicate conducerii și persoanelor responsabile cu governanța și, după caz, altor părți, cum ar fi organismele de reglementare.

În funcție de circumstanțe, aceste alte aspecte pot fi aplicabile, de asemenea, revizuirilor controlului calității misiunii pentru auditurile situațiilor financiare ale altor entități.

Considerente specifice entităților mici (A se vedea punctele 20-21)

A31. Pe lângă auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, este necesară o revizuire a controlului calității misiunii și pentru misiunile de audit care îndeplinesc criteriile stabilite de firmă și care supun misiunile unei revizuirii a controlului calității. În anumite cazuri, este posibil ca niciuna dintre misiunile de audit ale firmei să nu îndeplinească criteriile necesare pentru a fi supuse unei astfel de revizuirii.

15 ISA 315 (revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.*

16 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate.*

17 ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare.*

Considerente specifice entităților din sectorul public (A se vedea punctele 20-21)

- A32. În sectorul public, un auditor desemnat statutar (de exemplu, un auditor general sau o altă persoană cu calificarea adecvată, desemnată în numele auditorului general) poate avea un rol echivalent cu cel al partenerului de misiune, cu responsabilitate generală pentru auditurile din sectorul public. În astfel de circumstanțe, acolo unde este aplicabil, selectarea partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii presupune analizarea gradului de independență necesar față de entitatea auditată și a capacității partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii de a oferi o evaluare obiectivă.
- A33. Entitățile cotate la care se face referire la punctele 21 și A30 nu sunt des întâlnite în sectorul public. Totuși, este posibil să existe și alte entități în sectorul public care sunt semnificative datorită dimensiunii, complexității sau aspectelor de interes public și care au, în consecință, o gamă largă de părți interesate. Corporațiile deținute de stat și entitățile de utilități publice sunt exemple de astfel de entități. Transformările permanente din sectorul public pot genera, de asemenea, noi tipuri de entități semnificative. Nu există criterii fixe și obiective în funcție de care se determină importanța. Totuși, auditorii din sectorul public evaluează care entități ar putea fi suficient de importante pentru a justifica efectuarea unei revizuri a controlului calității misiunii.

Monitorizarea (A se vedea punctul 23)

- A34. ISQC 1 impune firmei să stabilească un proces de monitorizare menit să îi furnizeze o asigurare rezonabilă că politicile și procedurile referitoare la sistemul de control al calității sunt relevante, adecvate și funcționează în mod eficient.¹⁸
- A35. În analizarea deficiențelor care pot afecta misiunea de audit, partenerul de misiune poate ține cont de măsurile pe care firma le-a luat pentru a rectifica situația și pe care acesta le consideră suficiente în contextul aceluia audit.
- A36. O deficiență în sistemul de control al calității din cadrul firmei nu indică neapărat faptul că o misiune specifică de audit nu a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile sau că raportul auditorului nu a fost adecvat.

Documentarea

Documentarea consultărilor (A se vedea punctul 24(d))

- A37. O documentare suficient de completă și de detaliată a consultărilor cu alți profesioniști pe subiecte dificile sau controversate contribuie la înțelegerea:
- Aspectului care a necesitat consultarea și a
 - Rezultatelor consultării, inclusiv a oricăror decizii luate, a bazei acelor decizii și a modului în care acestea au fost implementate.

¹⁸ ISQC 1, punctul 48.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 230

DOCUMENTAȚIA DE AUDIT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1
Natura și scopul documentației de	2-3
Data intrării în vigoare	4
Obiectiv	5
Definiții	6
Cerințe	
Întocmirea la timp a documentației de audit.....	7
Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute	8-13
Alcătuirea dosarului final de audit	14-16
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Întocmirea la timp a documentației de audit.....	A1
Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute	A2-A20
Alcătuirea dosarului final de audit	A21-A24
Anexă: Cerințe pecifice privind documentația de audit din alte ISA-uri	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 230, *Documentația de audit*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a întocmi documentația de audit pentru un audit al situațiilor financiare. Anexa de la prezentul ISA enumeră alte ISA-uri care conțin cerințe și îndrumări specifice privind documentația. Cerințele specifice privind documentația din alte ISA-uri nu limitează aplicarea prezentului ISA. Legile sau reglementările pot stabili cerințe suplimentare privind documentația.

Natura și scopul documentației de audit

2. Documentația de audit care îndeplinește cerințele prezentului ISA și cerințele specifice privind documentația din alte ISA-uri relevante furnizează:
 - (a) Probe privind modul în care s-a fundamentat concluzia auditorului privind îndeplinirea obiectivelor sale generale¹ și
 - (b) Probe conform cărora auditul a fost planificat și efectuat în conformitate cu ISA-urile și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile.
3. Documentația de audit servește mai multor scopuri suplimentare, inclusiv:
 - Sprijină echipa misiunii în planificarea și efectuarea auditului.
 - Sprijină membrii echipei misiunii responsabili cu supervizarea în îndrumarea și supervizarea activității de audit și în îndeplinirea responsabilităților de revizuire, în conformitate cu ISA 220.²
 - Permite echipei misiunii să își asume responsabilitatea pentru propria activitate.
 - Ține evidența aspectelor de importanță permanentă pentru auditurile viitoare.
 - Permite efectuarea inspecțiilor și a revizuirilor de control de calitate în conformitate cu ISQC 1³ sau cu cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte.⁴
 - Permite efectuarea inspecțiilor externe în conformitate cu cerințele legale, de reglementare sau de altă natură aplicabile.

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

1 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 11.

2 ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctele 15-17.

3 ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, punctele 32-33, 35-38 și 48.

4 ISA 220, punctul 2.

Obiectiv

5. Obiectivul auditorului este de a întocmi o documentație care furnizează:
 - (a) O evidență suficientă și adecvată a informațiilor care stau la baza raportului auditorului și
 - (b) Probe conform cărora auditul a fost planificat și efectuat în conformitate cu ISA-urile și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile.

Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Documentație de audit – Evidența procedurilor de audit efectuate, a probelor de audit relevante obținute și a concluziilor la care a ajuns auditorul (uneori se utilizează și termenii „documente de lucru” sau „foi de lucru”).
 - (b) Dosar de audit – Unul sau mai multe dosare sau alte medii de stocare, în format fizic sau electronic, care conțin înregistrările care alcătuiesc documentația de audit a unei misiuni specifice.
 - (c) Auditor cu experiență – O persoană fizică (din interiorul sau din exteriorul firmei) care are experiență practică în audit și o înțelegere rezonabilă a:
 - (i) Proceselor de audit,
 - (ii) ISA-urilor și a cerințelor legale și de reglementare aplicabile,
 - (iii) Mediului de afaceri în care entitatea își desfășoară activitatea și
 - (iv) Aspectelor privind auditul și raportarea financiară relevante pentru domeniul de activitate al entității.

Cerințe

Întocmirea la timp a documentației de audit

7. Auditorul trebuie să întocmească la timp documentația de audit. (A se vedea punctul A1)

Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute

Forma, conținutul și nivelul de detaliere ale documentației de audit

8. Auditorul trebuie să întocmească o documentație de audit care este suficientă pentru a-i permite unui auditor cu experiență, fără nicio legătură anterioară cu auditul, să înțeleagă: (A se vedea punctele A2-A5, A16-A17)
 - (a) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit efectuate în vederea conformității cu ISA-urile și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile, (A se vedea punctele A6-A7)

- (b) Rezultatele procedurilor de audit efectuate și probele de audit obținute și
 - (c) Aspectele semnificative care au apărut pe parcursul auditului, concluziile la care s-a ajuns cu privire la acestea și raționamentele profesionale semnificative aplicate în vederea formulării acelor concluzii. (A se vea dea punctele A8-A11)
9. În documentarea naturii, a plasării în timp și a amplitudinii procedurilor de audit efectuate, auditorul trebuie să consemneze:
- (a) Caracteristicile de identificare ale elementelor sau aspectelor specifice testate, (A se vedea punctul A12)
 - (b) Cine a efectuat activitatea de audit și data la care a fost finalizată acea activitate și
 - (c) Cine a revizuit activitatea de audit efectuată, precum și data și amploarea revizuirii. (A se vedea punctul A13)
10. Auditorul trebuie să documenteze discuțiile privind aspectele semnificative purtate cu membrii conducerii, cu persoanele responsabile cu guvernanta și cu alte persoane, incluzând natura aspectelor semnificative discutate, precum și momentul la care, și persoana cu care, au fost purtate discuțiile. (A se vedea punctul A14)
11. Dacă auditorul a identificat informații inconsecvente cu concluziile finale ale auditorului privind un aspect semnificativ, acesta trebuie să documenteze modul în care a tratat inconsecvența. (A se vedea punctul A15)

Abaterea de la o cerință relevantă

12. Dacă, în circumstanțe excepționale, auditorul consideră că este necesar să se abată de la o cerință relevantă a unui ISA, auditorul trebuie să documenteze modul în care procedurile alternative de audit efectuate duc la atingerea scopului cerinței respective, precum și motivele abaterii. (A se vedea punctele A18-A19)

Aspecte care apar ulterior datei raportului auditorului

13. Dacă, în circumstanțe excepționale, auditorul efectuează proceduri de audit noi sau suplimentare, sau dacă formulează concluzii noi ulterior datei raportului auditorului, acesta trebuie să documenteze: (A se vedea punctul A20)
- (a) Circumstanțele întâmpinate,
 - (b) Procedurile de audit noi sau suplimentare efectuate, probele de audit obținute și concluziile la care a ajuns, precum și efectul acestora asupra raportului auditorului și
 - (c) În ce moment și de către cine au fost efectuate și revizuite modificările rezultate în documentația de audit.

Alcătuirea dosarului final de audit

14. Auditorul trebuie să reunească documentația de audit într-un dosar de audit și să finalizeze procesul administrativ de alcătuire a dosarului final de audit în timp util, ulterior datei raportului auditorului. (A se vedea punctele A21-A22)
15. După ce dosarul final de audit este alcătuit, auditorul nu trebuie să elimine și nici să înlăture documentația de audit de orice natură înainte de sfârșitul perioadei de păstrare. (A se vedea punctul A23)
16. În alte circumstanțe decât cele menționate la punctul 13, în care auditorul consideră că este necesar să modifice documentația de audit existentă sau să adauge o nouă documentație de audit ulterior alcătuirii dosarului final de audit, auditorul trebuie, indiferent de natura modificărilor sau a adăugirilor, să documenteze următoarele: (A se vedea punctul A24)
 - (a) Motivele specifice pentru care acestea au fost efectuate și
 - (b) Când și de către cine au fost efectuate și revizuite.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative**Întocmirea la timp a documentației de audit** (A se vedea punctul 7)

- A1. Întocmirea la timp a unei documentații de audit suficiente și adecvate contribuie la creșterea calității auditului și facilitează revizuirea și evaluarea eficientă a probelor de audit obținute și a concluziilor la care s-a ajuns înaintea finalizării raportului auditorului. Este probabil ca documentația întocmită ulterior efectuării activității de audit să fie mai puțin exactă decât documentația întocmită în momentul efectuării activității de audit.

Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute

Forma, conținutul și nivelul de detaliere ale documentației de audit (A se vedea punctul 8)

- A2. Forma, conținutul și nivelul de detaliere ale documentației de audit depind de factori precum:
 - Dimensiunea și complexitatea entității.
 - Natura procedurilor de audit care urmează a fi efectuate.
 - Riscurile de denaturare semnificativă identificate.
 - Importanța probelor de audit obținute.
 - Natura și amploarea excepțiilor identificate.

- Necesitatea de a documenta o concluzie sau baza concluziei care nu poate fi determinată din documentația activității efectuate sau din probele de audit obținute.
 - Metodologia de audit și instrumentele de audit utilizate.
- A3. Documentația de audit poate fi înregistrată pe suport de hârtie sau în format electronic ori prin alte mijloace. Exemplele de documentație de audit includ:
- Programe de audit.
 - Analize.
 - Note cu privire la aspectele tratate.
 - Rezumate ale aspectelor semnificative.
 - Scrisori de confirmare și declarații scrise.
 - Liste de verificare.
 - Corespondența (inclusiv corespondența electronică) cu privire la aspectele semnificative.

Auditorul poate include în documentația de audit rezumate sau copii ale evidențelor entității (de exemplu, contracte și acorduri specifice și semnificative). Totuși, documentația de audit nu înlocuiește înregistrările contabile ale entității.

- A4. Nu este necesar ca auditorul să includă în documentația de audit ciorne ale documentelor de lucru sau situații financiare preliminare care au fost înlocuite, notițe care reflectă considerente preliminare sau incomplete, copii anterioare ale documentelor corectate pentru erori tipografice sau de altă natură și duplicate ale documentelor.
- A5. Explicațiile verbale ale auditorului, de sine stătătoare, nu reprezintă o justificare adecvată pentru activitatea efectuată de auditor sau concluziile la care acesta a ajuns, dar pot fi folosite pentru a explica sau clarifica informațiile din documentația de audit.

Documentarea conformității cu ISA-urile (A se vedea punctul 8 litera (a))

- A6. În principiu, conformitatea cu cerințele prezentului ISA va avea drept rezultat o documentație de audit suficientă și adecvată în circumstanțele date. Alte ISA-uri conțin cerințe specifice privind documentația, care au scopul de a clarifica modul de aplicare al prezentului ISA în condițiile particulare ale altor ISA-uri. Cerințele specifice privind documentația din alte ISA-uri nu limitează aplicarea prezentului ISA. Mai mult decât atât, absența cerințelor privind documentația dintr-un anumit ISA nu sugerează faptul că nu se va întocmi niciun fel de documentație ca urmare a respectării aceluși ISA.
- A7. Documentația de audit furnizează probe cu privire la conformitatea auditului cu ISA-urile. Totuși, nu este nici necesar, nici practicabil ca auditorul să

documenteze fiecare aspect analizat sau raționament profesional exercitat într-un audit. Mai mult, nu este necesar ca auditorul să documenteze separat (de exemplu, într-o listă de verificare) conformitatea cu aspecte a căror conformitate a fost demonstrată implicit prin documentele incluse în dosarul de audit. De exemplu:

- Existența unui plan de audit documentat în mod adecvat demonstrează faptul că auditorul a planificat auditul.
- Existența unei scrisori de misiune semnate în dosarul de audit demonstrează faptul că auditorul a convenit cu membrii conducerii sau, după caz, cu persoanele responsabile cu governanța, asupra termenilor misiunii de audit.
- Un raport al auditorului care conține o opinie cu rezerve adecvată privind situațiile financiare demonstrează faptul că auditorul s-a conformat cerinței care prevede exprimarea unei opinii cu rezerve în circumstanțele specificate în ISA-uri.
- În ceea ce privește cerințele general aplicabile pe parcursul auditului, pot exista mai multe modalități prin care se poate demonstra conformitatea cu acestea în dosarul de audit:
 - De exemplu, nu există o singură modalitate prin care se poate documenta scepticismul profesional al auditorului. Dar, cu toate acestea, documentația de audit poate furniza probe privind exercitarea de către auditor a scepticismului profesional în conformitate cu ISA-urile. Spre exemplu, în ceea ce privește estimările contabile, când probele de audit obținute includ probe care confirmă și contrazic, în același timp, aserțiunile conducerii, documentarea modului în care auditorul a evaluat aceste probe, inclusiv a raționamentelor profesionale exercitate în formularea concluziilor, cu privire la suficiența și adecvarea probelor de audit obținute.
 - În mod similar, faptul că partenerul de misiune și-a asumat responsabilitatea pentru coordonarea, supervizarea și efectuarea auditului în conformitate cu ISA-urile poate fi demonstrat în documentația de audit în mai multe moduri. Acestea pot include documentarea implicării în timp util a partenerului de misiune în aspectele auditului, de exemplu, participarea la discuțiile din cadrul echipei, așa cum prevede ISA 315 (Revizuit).⁵

Documentarea aspectelor semnificative și a raționamentelor profesionale aferente (A se vedea punctul 8 litera (c))

A8. Evaluarea importanței unui aspect presupune o analiză obiectivă a faptelor și circumstanțelor. Exemplele de aspecte semnificative cuprind:

5 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 10.

- Aspecte care generează riscuri semnificative (conform definiției din ISA 315 (Revizuit)).⁶
- Rezultate ale procedurilor de audit care indică (a) faptul că situațiile financiare ar putea fi denaturate în mod semnificativ sau (b) necesitatea de a revizui evaluarea anterioară a auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă și răspunsurile auditorului la acele riscuri.
- Circumstanțe care generează dificultăți semnificative pentru auditor în ceea ce privește aplicarea procedurilor de audit necesare.
- Constatări care ar putea duce la modificarea opiniei de audit sau la includerea unui paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului.

A9. Un factor important în determinarea formei, conținutului și amploarea documentației de audit corespunzătoare aspectelor semnificative este măsura în care s-a exercitat raționamentul profesional în efectuarea activității și în evaluarea rezultatelor. În cazul în care sunt semnificative, documentarea raționamentelor profesionale efectuate ajută la explicarea concluziilor auditorului și la consolidarea calității raționamentului. Aceste aspecte prezintă un interes deosebit pentru persoanele responsabile cu revizuirea documentației de audit, inclusiv pentru persoanele care efectuează audituri ulterioare atunci când examinează aspectele de o importanță permanentă (de exemplu, atunci când efectuează o revizuire retrospectivă a estimărilor contabile).

A10. Atunci când aspectele și raționamentele sunt semnificative, printre exemplele de circumstanțe în care, conform punctului 8, este adecvată întocmirea documentației de audit, referitoare la utilizarea raționamentului profesional, se numără:

- Argumentarea concluziilor auditorului în cazul în care o cerință prevede faptul că auditorul „trebuie să ia în considerare” anumite informații sau anumiți factori, iar această considerare este semnificativă în contextul misiunii respective.
- Baza pentru concluzia auditorului cu privire la caracterul rezonabil al ariilor care implică raționamente subiective exercitate de conducere.
- Baza pentru evaluarea auditorului dacă o estimare contabilă și prezentările de informații conexe sunt rezonabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, sau sunt denaturate.
- Baza pentru concluziile auditorului cu privire la autenticitatea unui document atunci când se efectuează investigații suplimentare (precum utilizarea adecvată a unui expert sau a procedurilor de confirmare) ca răspuns la condițiile identificate în timpul auditului, care l-au

6 ISA 315 (Revizuit), punctul 4 (e).

determinat pe auditor să considere că s-ar putea ca documentul să nu fie autentic.

- În cazul în care se aplică ISA 701⁷, determinarea de către auditor dacă există sau nu aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate.

A11. Auditorul poate considera util să întocmească și să păstreze ca parte a documentației de audit un rezumat (cunoscut uneori drept memorandum de finalizare) care să descrie aspectele semnificative identificate pe parcursul auditului și modul în care au fost tratate, sau care să includă referințe încrucișate la alte documentații justificative de audit relevante ce furnizează astfel de informații. Un astfel de rezumat poate facilita efectuarea unor revizuri și inspecții eficiente și eficiente asupra documentației de audit, în special pentru auditurile ample și complexe. Mai mult decât atât, întocmirea unui astfel de rezumat poate sprijini auditorul în luarea în considerare a aspectelor semnificative. De asemenea, îl poate ajuta pe auditor să determine dacă, din perspectiva procedurilor de audit efectuate și a concluziilor la care a ajuns, există vreun obiectiv individual relevant dintr-un ISA pe care auditorul nu îl poate îndeplini și care l-ar putea împiedica pe auditor să își îndeplinească obiectivele generale.

Identificarea elementelor specifice sau a aspectelor testate, precum și a persoanei care întocmește și a persoanei care revizuește (A se vedea punctul 9)

A12. Înregistrarea caracteristicilor de identificare are mai multe scopuri. De exemplu, permite echipei misiunii să fie responsabilă de propria activitate și facilitează investigarea excepțiilor sau a consecvențelor. Caracteristicile de identificare vor varia în funcție de natura procedurilor de audit și de elementul sau aspectul testat. De exemplu:

- Pentru un test detaliat al ordinelor de cumpărare generate de entitate, auditorul poate identifica documentele selectate pentru testare după data lor și după numerele unice ale ordinelor de cumpărare.
- Pentru o procedură care necesită selectarea sau revizuirea tuturor elementelor dintr-o populație dată care depășesc o anumită valoare, auditorul poate consemna aria de acoperire a procedurii și poate identifica populația (de exemplu, toate înregistrările contabile care depășesc o anumită valoare din registrul-jurnal).
- Pentru o procedură care necesită eșantionarea sistematică dintr-o populație de documente, auditorul poate identifica documentele selectate prin înregistrarea sursei acestora, a punctului de plecare și a intervalului de eșantionare (de exemplu, o eșantionare sistematică a rapoartelor de livrare, selectată din registrul de livrări pentru perioada cuprinsă între 1 aprilie și 30 septembrie, începând cu raportul numărul 12345 și selectând fiecare al 125-lea raport).

7 ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*.

- Pentru o procedură care necesită interviewarea anumitor membri ai personalului din cadrul entității, auditorul poate consemna datele calendaristice la care au avut loc interviurile, precum și numele membrilor personalului și denumirea funcțiilor acestora.
- Pentru o procedură de observare, auditorul poate consemna procesul sau aspectul care este observat, persoanele relevante, responsabilitățile acestora, precum și locul și momentul în care s-a desfășurat observarea.

A13. ISA 220 impune auditorului să revizuiască activitatea de audit efectuată, prin revizuirea documentației de audit.⁸ Cerința cu privire la includerea în documentație a informațiilor privind persoana care a revizuit activitatea de audit efectuată nu implică necesitatea ca fiecare document de lucru să conțină probe ale revizurii. Totuși, cerința presupune includerea în documentație a informațiilor privind activitatea de audit care a fost revizuită, persoana care a efectuat revizuirea respectivă și momentul la care a avut loc revizuirea.

Documentarea discuțiilor privind aspectele semnificative cu membrii conducerii, cu persoanele responsabile cu guvernarea sau cu alte persoane (A se vedea punctul 10)

A14. Documentația nu se limitează la înregistrările întocmite de auditor, ci poate include și alte evidențe adecvate, precum minute ale ședințelor, întocmite de personalul entității și asupra cărora s-a convenit împreună cu auditorul. Alte părți cu care auditorul poate discuta aspectele semnificative pot include membri ai personalului entității și părți externe, precum persoanele care furnizează consiliere profesională entității.

Documentarea modului în care au fost tratate inconsecvențele (A se vedea punctul 11)

A15. Cerința privind documentarea modului în care auditorul a tratat inconsecvențele din cadrul informațiilor nu presupune păstrarea de către auditor a documentației incorecte sau înlocuite.

Considerente specifice entităților mici (A se vedea punctul 8)

A16. Documentația de audit aferentă auditului unei entități mici este în general mai puțin extinsă decât cea aferentă auditului unei entități mai mari. Mai mult, în cazul unui audit în care partenerul de misiune efectuează toată activitatea de audit, documentația de audit nu va cuprinde aspecte care ar trebui documentate numai pentru a informa sau a oferi instrucțiuni membrilor unei echipe a misiunii sau pentru a furniza probe privind revizuirea de către alți membri ai echipei misiunii (de exemplu, nu se vor documenta aspectele privind discuțiile din cadrul echipei sau aspectele privind supervizarea). Cu toate acestea, având în vedere faptul că documentația de audit poate face obiectul unei revizurii de către părțile externe în scopuri de reglementare sau în alte scopuri, partenerul de misiune se va conforma cu cerința imperativă de la punctul 8, care prevede întocmirea documentației de audit astfel încât aceasta să poată fi înțeleasă de un auditor cu experiență.

8 ISA 220, punctul 17.

A17. La întocmirea documentației de audit, auditorul unei entități mici poate considera, de asemenea, că este util și eficient să înregistreze diverse aspecte ale auditului împreună, într-un singur document, cu referințe încrucișate la foile de lucru justificative, după caz. Exemple de aspecte care pot fi documentate împreună în cazul auditului unei entități mici cuprind înțelegerea entității și a controlului său intern, a strategiei de audit generale și a planului de audit, a pragului de semnificație stabilit în conformitate cu ISA 320⁹, o evaluare a riscurilor, a aspectelor semnificative identificate pe parcursul auditului și a concluziilor formulate.

Abaterea de la o cerință relevantă (A se vedea punctul 12)

A18. Cerințele ISA-urilor au rolul de a permite auditorului să îndeplinească obiectivele stabilite în ISA-uri și, astfel, obiectivele generale ale auditorului. Prin urmare, cu excepția circumstanțelor excepționale, ISA-urile impun conformitatea cu toate cerințele relevante în circumstanțele auditului.

A19. Cerința privind documentația se aplică doar cerințelor relevante în circumstanțele auditului. O cerință nu este relevantă¹⁰ decât în cazurile în care:

- (a) Întregul ISA nu este relevant (de exemplu, dacă o entitate nu are o funcție de audit intern, nicio cerință din ISA 610 (Revizuit 2013)¹¹ nu este relevantă), sau
- (b) Cerința este condiționată, iar condiția respectivă nu există (de exemplu, cerința privind modificarea opiniei auditorului în cazul în care nu se pot obține probe de audit suficiente și adecvate, însă această imposibilitate nu există).

Aspecte care apar ulterior datei raportului auditorului (A se vedea punctul 13)

A20. Exemple de circumstanțe excepționale includ faptele ce devin cunoscute auditorului ulterior datei raportului auditorului, dar care existau la acea dată și care, dacă ar fi fost cunoscute la acea dată, ar fi putut duce la modificarea situațiilor financiare sau la modificarea de către auditor a opiniei din raportul auditorului.¹² Modificările survenite în documentația de audit sunt revizuite în conformitate cu responsabilitățile de revizuire prevăzute în ISA 220¹³, partenerul de misiune asumându-și responsabilitatea finală pentru modificări.

Alcătuirea dosarului final de audit (A se vedea punctele 14-16)

A21. ISQC 1 (sau cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte) solicită firmelor să stabilească politici și proceduri de finalizare la timp a alcătuirii dosarelor de audit.¹⁴ O limită de timp adecvată pentru finalizarea alcătuirii

9 ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit.*

10 ISA 200, punctul 22.

11 ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, punctul 2.

12 ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctul 14.

13 ISA 220, punctul 16.

14 ISQC 1, punctul 45.

dosarului final de audit nu depășește, de obicei, mai mult de 60 de zile de la data raportului auditorului.¹⁵

- A22. Finalizarea alcătuirii dosarului final de audit ulterior datei raportului auditorului este un proces administrativ care nu presupune efectuarea de noi proceduri de audit sau formularea de noi concluzii. Totuși, pot fi efectuate modificări în documentația de audit, în timpul procesului final de alcătuire, dacă acestea sunt de natură administrativă. Exemplele de astfel de modificări includ:
- Eliminarea sau înlăturarea documentației înlocuite.
 - Sortarea și corelarea documentelor de lucru și stabilirea referințelor încrucișate.
 - Semnarea listelor de verificare aferente finalizării procesului de alcătuire a dosarului.
 - Documentarea probelor de audit obținute de către auditor, discutate și convenite cu membrii relevanți ai echipei misiunii anterior datei raportului auditorului.
- A23. ISQC 1 (sau cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte) solicită firmelor să stabilească politici și proceduri pentru păstrarea documentației misiunii.¹⁶ Perioada de păstrare pentru misiunile de audit, nu este, de obicei, mai scurtă de cinci ani de la data raportului auditorului sau, dacă survine ulterior acestuia, de la data raportului auditorului grupului.¹⁷
- A24. Un exemplu de circumstanță în care auditorul ar putea considera că este necesar să modifice documentația de audit sau să adauge o nouă documentație de audit ulterior finalizării alcătuirii dosarului final de audit este necesitatea de a clarifica documentația de audit existentă, care provine din comentariile primite în timpul inspecțiilor de monitorizare efectuate de persoane interne sau terți externi.

15 ISQC 1, punctul A54.

16 ISQC 1, punctul 47.

17 ISQC 1, punctul A61.

Cerințe specifice privind documentația de audit din alte ISA-uri

Prezenta anexă identifică punctele din cadrul altor ISA-uri care conțin cerințe specifice privind documentația. Lista nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor și a materialelor privind aplicarea și altor materiale explicative aferente din ISA-uri.

- ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit* – punctele 10-12
- ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare* – punctele 24-25
- ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* – punctele 45-48
- ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare* – punctul 30
- ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea* – punctul 23
- ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare* – punctul 12
- ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său* – punctul 32
- ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit* – punctul 14
- ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate* – punctele 28-30
- ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului* – punctul 15
- ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente* – punctul 39
- ISA 550, *Părți afiliate* – punctul 28
- ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)* – punctul 50
- ISA 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni* – punctele 36-37
- ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații* – punctul 25

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 240
RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI PRIVIND FRAUDA
ÎNTR-UN AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând
cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1
Caracteristicile fraudei	2-3
Responsabilitatea de a preveni și detecta fraudă.....	4-9
Data intrării în vigoare	10
Obiective	11
Definiții	12
Cerințe	
Scepticismul profesional	13-15
Discuții în cadrul echipei misiunii	16
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	17-25
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă	26-28
Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă	29-34
Evaluarea probelor de audit	35-38
Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor	39
Declarații scrise	40
Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta.....	41-43
Raportarea fraudei către o autoritate competentă din afara entității	44
Documentarea	45-48
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Caracteristicile fraudei	A1-A5

RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI PRIVIND FRAUDA
ÎNTR-UN AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

Responsabilitatea de a preveni și detecta fraudă	A6-A7
Scepticismul profesional.....	A8-A10
Discuții în cadrul echipei misiunii	A11-A12
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	A13-A28
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă	A29-A33
Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă	A34-A49
Evaluarea probelor de audit	A50-A54
Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor	A55-A58
Declarații scrise	A59-A60
Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta.....	A61-A66
Raportarea fraudei către o autoritate competentă din afara entității	A67-A69
Anexa 1: Exemple de factori de risc de fraudă	
Anexa 2: Exemple de proceduri de audit posibile pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă	
Anexa 3: Exemple de circumstanțe care indică posibilitatea existenței fraudei	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare. Mai exact, oferă detalii privind modul de aplicare a ISA 315 (Revizuit)¹ și ISA 330² în legătură cu riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Caracteristicile fraudei

2. Denaturările semnificative din cadrul situațiilor financiare pot fi cauzate de fraudă sau eroare. Factorul care face distincția între fraudă și eroare este măsura în care acțiunea care a stat la baza denaturării situațiilor financiare este intenționată sau neintenționată.
3. Deși fraudă este un concept juridic amplu, în contextul ISA-urilor auditorul se concentrează asupra fraudelor care generează o denaturare semnificativă în situațiile financiare. Există două tipuri de denaturări intenționate care sunt relevante pentru auditor – denaturările care rezultă din raportarea financiară frauduloasă și denaturările care rezultă din deturnarea activelor. Deși auditorul poate suspecta sau, în cazuri mai rare, poate identifica existența unei fraude, acesta nu stabilește din punct de vedere juridic dacă într-adevăr a avut loc o fraudă. (A se vedea punctele A1-A7)

Responsabilitatea de a preveni și detecta fraudă

4. Responsabilitatea principală pentru prevenirea și detectarea fraudei revine atât persoanelor responsabile cu guvernanta entității, cât și conducerii. Este important ca membrii conducerii, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, să pună un accent puternic atât pe prevenirea fraudei, care ar putea conduce la reducerea posibilităților ca fraudă să aibă loc, cât și pe descurajarea fraudei, care ar putea convinge persoanele să nu comită fraude, având în vedere probabilitatea ca acestea să fie detectate și pedepsite. Acest lucru presupune un angajament față de crearea unei culturi caracterizate de onestitate și de conduită etică, care poate fi consolidată printr-o supraveghere activă din partea persoanelor responsabile cu guvernanta. Supravegherea de către persoanele responsabile cu guvernanta presupune analizarea posibilităților de evitare a controalelor sau de influențare necorespunzătoare a procesului de raportare financiară, cum ar fi eforturile conducerii de a manipula rezultatele pentru a influența percepția analiștilor asupra performanței și profitabilității entității.

Responsabilitățile auditorului

5. Un auditor care efectuează un audit în conformitate cu ISA-urile este responsabil pentru obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la faptul că situațiile

1 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.*

2 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate.*

financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Ca urmare a limitărilor inerente ale unui audit, există un risc inevitabil ca unele denaturări semnificative ale situațiilor financiare să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat și efectuat în mod adecvat, în conformitate cu ISA-urile.³

6. Așa cum se descrie în ISA 200⁴, potențialele efecte ale limitărilor inerente sunt importante în special în cazul denaturărilor cauzate de fraudă. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai mare decât riscul de nedetectare a unei denaturări cauzate de erori. Aceasta deoarece ar putea exista strategii sofisticate și atent organizate pentru a ascunde o fraudă, precum falsul, neînregistrarea intenționată a tranzacțiilor sau declarații false intenționate adresate auditorului. Astfel de încercări de disimulare pot fi și mai greu de detectat atunci când există complicitate. Ca urmare a complicității, auditorul poate considera că probele de audit sunt convingătoare, când de fapt acestea sunt false. Capacitatea auditorului de a detecta o fraudă depinde de factori precum îndemnarea autorului acesteia, frecvența și amploarea manipulării, gradul de complicitate, importanța relativă a sumelor individuale manipulate și nivelul ierarhic al persoanelor implicate. Deși este posibil ca auditorul să poată identifica potențialele oportunități de comitere a fraudei, este dificil de determinat dacă denaturările în cazul situațiilor în care se aplică raționamentul profesional, cum ar fi estimările contabile, sunt cauzate de fraudă sau de eroare.
7. Mai mult decât atât, riscul ca auditorul să nu detecteze o denaturare semnificativă cauzată de o fraudă comisă de conducere este mai mare decât riscul aferent fraudei comise de angajați, deoarece conducerea are adesea posibilitatea de a manipula direct sau indirect înregistrările contabile, de a prezenta informații financiare frauduloase sau de a evita procedurile de control care au rolul de a preveni comiterea unor fraude similare de către alți angajați.
8. Pentru a obține o asigurare rezonabilă, auditorul trebuie să își păstreze scepticismul profesional pe parcursul auditului, să aibă în vedere posibilitatea evitării controalelor de către conducere și să recunoască faptul că procedurile de audit care sunt eficiente în detectarea erorilor ar putea fi ineficiente în detectarea fraudei. Cerințele prezentului ISA au rolul de a sprijini auditorul în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și în elaborarea unor proceduri de detectare a unor astfel de denaturări.
9. Auditorul poate avea responsabilități suplimentare impuse de legi, reglementări sau de cerințele etice relevante privind neconformitatea unei entități cu legile și reglementările, printre care se numără și cele legate de fraudă, care pot merge mai departe de cele din prezentul ISA ori din alte ISA-uri sau pot fi diferite de acestea, cum ar fi: (A se vedea punctul A6)

3 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctele A53-A54.

4 ISA 200, punctul A53.

- (a) Răspunsul la situațiile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările, inclusiv cu cerințele privind comunicarea specifică cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta, evaluarea caracterului adecvat al răspunsurilor acestora la situațiile de neconformitate și stabilirea măsurii în care sunt necesare acțiuni ulterioare,
- (b) Comunicarea situațiilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările către alți auditori (de exemplu, într-un audit al situațiilor financiare ale grupului) și
- (c) Cerințele privind documentarea situațiilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările.

Conformarea cu orice responsabilități adiționale poate furniza informații suplimentare relevante pentru activitatea auditorului în conformitate cu prezentul ISA și cu alte ISA-uri (de exemplu, cu privire la integritatea conducerii sau, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta).

Data intrării în vigoare

10. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiective

11. Obiectivele auditorului sunt:
- (a) De a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare cauzată de fraudă,
 - (b) De a obține probe de audit suficiente și adecvate privind riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, prin conceperea și implemterarea unor răspunsuri adecvate și
 - (c) De a răspunde în mod adecvat în cazul fraudelor identificate sau suspectate în timpul auditului.

Definiții

12. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Fraudă – Un act intenționat comis de una sau mai multe persoane din conducere, din rândul persoanelor responsabile cu guvernanta, angajaților sau unor terțe părți, care implică recurgerea la înșelăciune pentru a obține un avantaj nedrept sau ilegal.
 - (b) Factori ai riscului de fraudă – Evenimente sau condiții care indică un stimulent sau o presiune pentru a comite o fraudă sau care oferă o oportunitate pentru a comite o fraudă.

Cerințe

Scepticismul profesional

13. În conformitate cu ISA 200⁵, auditorul trebuie să își păstreze scepticismul profesional pe tot parcursul auditului, recunoscând posibilitatea existenței unei denaturări semnificative cauzate de fraudă, făcând abstracție de experiența sa anterioară cu privire la onestitatea și integritatea conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta entității. (A se vedea punctele A8-A9)
14. Cu excepția cazului în care auditorul are motive să creadă contrariul, acesta poate accepta documentele și înregistrările ca fiind autentice. În situația în care condițiile identificate în timpul auditului îl determină pe auditor să creadă că un document ar putea să nu fie autentic sau că termenele dintr-un document au fost modificate fără a-i fi prezentate, acesta trebuie să continue investigația. (A se vedea punctul A10)
15. În cazul în care răspunsurile conducerii sau ale persoanelor responsabile cu guvernanta în cadrul interviurilor sunt inconsecvente, auditorul trebuie să investigheze inconsecvențele.

Discuții în cadrul echipei misiunii

16. ISA 315 (Revizuit) prevede o discuție între membrii echipei misiunii și o decizie a partenerului de misiune cu privire la aspectele ce vor fi comunicate membrilor echipei care nu au luat parte la respectiva discuție.⁶ Această discuție va viza în mod special unde și cum situațiile financiare ale entității ar putea fi susceptibile la denaturări semnificative cauzate de fraudă, inclusiv cum ar putea apărea fraudă. Discuția va fi purtată făcând abstracție de convingerile membrilor echipei misiunii privind onestitatea și integritatea conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta. (A se vedea punctele A11-A12)

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

17. Atunci când efectuează proceduri de evaluare a riscului și activități conexe în vederea înțelegerii entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, după cum prevede ISA 315 (Revizuit)⁷, auditorul trebuie să efectueze procedurile prevăzute la punctele 18-25 pentru a obține informații pe care să le utilizeze pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Conducerea și alte persoane din cadrul entității

18. Auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la:
 - (a) Evaluarea de către conducere a riscului ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei, inclusiv natura, amploarea și frecvența acestor evaluări, (A se vedea punctele A13-A14)

5 ISA 200, punctul 15.

6 ISA 315 (Revizuit), punctul 10.

7 ISA 315 (Revizuit), punctele 5-24.

- (b) Procedura prin care conducerea identifică și răspunde la riscurile de fraudă din cadrul entității, inclusiv la orice riscuri specifice de fraudă pe care aceasta le-a identificat sau care au fost aduse în atenția sa, ori clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații pentru care este foarte probabil să existe un risc de fraudă, (A se vedea punctul A15)
 - (c) Comunicările conducerii, dacă există, către persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la procesele prin care conducerea identifică și răspunde la riscurile de fraudă din cadrul entității și
 - (d) Comunicările conducerii, dacă există, către angajați, cu privire la viziunea sa asupra practicilor de afaceri și comportamentului etic.
19. Auditorul trebuie să intervieveze conducerea și, după caz, alte persoane din cadrul entității pentru a determina dacă aceste persoane au cunoștință de existența oricăror fraude concrete, suspectate sau de acuzații de fraudă care afectează entitatea. (A se ve dea punctele A16-A18)
20. Pentru entitățile care au o funcție de audit intern, auditorul trebuie să intervieveze persoanele adecvate din cadrul funcției pentru a determina dacă acestea au cunoștință de existența oricăror fraude concrete, suspectate sau de acuzații de fraudă ce afectează entitatea și pentru a obține opiniile lor cu privire la riscurile de fraudă. (A se vedea punctul A19)

Persoanele responsabile cu guvernanta

21. Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității⁸, auditorul trebuie să ajungă să înțeleagă modul în care acestea exercită supravegherea proceselor prin care conducerea identifică și răspunde la riscurile de fraudă din cadrul entității și a controlului intern stabilit de conducere pentru a atenua aceste riscuri. (A se vedea punctele A20-A22)
22. Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, auditorul trebuie să intervieveze persoanele responsabile cu guvernanta pentru a determina dacă acestea au cunoștință de existența oricăror fraude concrete, suspectate, sau de acuzații de fraudă care afectează entitatea. Aceste interviuări se efectuează și pentru ca răspunsurile lor să fie coroborate cu cele rezultate din interviuarea conducerii.

Relații neobișnuite sau neașteptate identificate

23. Auditorul trebuie să evalueze dacă relațiile neobișnuite sau neașteptate care au fost identificate în timpul procedurilor analitice, inclusiv cele legate de conturile de venituri, pot indica riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

8 ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 13.

Alte informații

24. Auditorul trebuie să determine dacă alte informații obținute indică riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. (A se vedea punctul A23)

Evaluarea factorilor de risc de fraudă

25. Auditorul trebuie să evalueze dacă informațiile obținute prin alte proceduri de evaluare a riscurilor și activități conexe efectuate indică faptul că există unul sau mai mulți factori de risc de fraudă. Deși este posibil ca factorii de risc de fraudă să nu indice neapărat existența fraudei, aceștia au fost adesea prezenți în circumstanțe în care au fost comise fraude și, astfel, pot indica riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. (A se vedea punctele A24-A28)

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

26. În conformitate cu ISA 315 (Revizuit), auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor pentru clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații.⁹
27. Atunci când identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, auditorul trebuie să evalueze, pe baza unei ipoteze conform căreia există riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor, ce tipuri de venituri, tranzacții generatoare de venituri sau aserțiuni conduc la astfel de riscuri. La punctul 48 este specificată documentația necesară pentru cazul în care auditorul ajunge la concluzia că ipoteza nu este aplicabilă în circumstanțele misiunii și, în consecință, nu a identificat recunoașterea veniturilor ca fiind un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. (A se vedea punctele A29-A31)
28. Auditorul trebuie să trateze riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă drept riscuri semnificative și, prin urmare, în măsura în care nu a procedat deja astfel, trebuie să obțină o înțelegere a controalelor aferente ale entității, inclusiv a activităților de control, care sunt relevante pentru astfel de riscuri. (A se vedea punctele A32-A33)

Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

Răspunsuri generale

29. În conformitate cu ISA 330, auditorul trebuie să stabilească răspunsurile generale care au rolul de a trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul situațiilor financiare.¹⁰ (A se vedea punctul A34)
30. Pentru a stabili răspunsurile generale care au rolul de a trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul situațiilor financiare, auditorul trebuie:

9 ISA 315 (Revizuit), punctul 25.

10 ISA 330, punctul 5.

- (a) Să desemneze și să supravegheze personalul având în vedere cunoștințele, abilitățile și capacitatea persoanelor cărora le vor fi acordate responsabilități semnificative în cadrul misiunii, precum și riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă evaluate de auditor în ceea ce privește misiunea, (A se vedea punctele A35-A36)
- (b) Să evalueze dacă selectarea și aplicarea politicilor contabile de către entitate, în special cele privind evaluările subiective și tranzacțiile complexe, pot indica o raportare financiară frauduloasă ca urmare a eforturilor conducerii de a manipula veniturile și
- (c) Să încorporeze un element de imprevizibilitate în selectarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit. (A se vedea punctul A37)

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor

31. În conformitate cu ISA 330, auditorul trebuie să conceapă și să efectueze proceduri suplimentare de audit ale căror natură, plasare în timp și amploare răspund la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor.¹¹ (A se vedea punctele A38-A41)

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de evitare a controalelor de către conducere

32. Conducerea se află într-o poziție unică pentru a comite fraude, dată fiind capacitatea acesteia de a manipula înregistrările contabile și de a întocmi situații financiare frauduloase prin evitarea controalelor care, altfel, par a funcționa în mod eficace. Deși nivelul riscului de evitare a controalelor de către conducere variază de la o entitate la alta, acest risc este totuși prezent în toate entitățile. Ca urmare a modului imprevizibil în care controalele pot fi evitate, riscul aferent evitării controalelor de către conducere reprezintă un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și este, așadar, un risc semnificativ.
33. Indiferent de evaluarea auditorului cu privire la riscurile de evitare a controalelor de către conducere, auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri de audit pentru:
- (a) A testa gradul de adecvare a înregistrărilor contabile din registrul Cartea mare și a altor ajustări efectuate în cadrul procesului de întocmire a situațiilor financiare. Atunci când elaborează și efectuează procedurile de audit pentru astfel de teste, auditorul trebuie:
 - (i) Să efectueze interviuri ale persoanelor implicate în procesul de raportare financiară cu privire la activitățile neadecvate sau neobișnuite în legătură cu procesarea înregistrărilor contabile și ale altor ajustări,

¹¹ ISA 330, punctul 6.

- (ii) Să selecteze înregistrările contabile și alte ajustări efectuate la finalul unei perioade de raportare și
 - (iii) Să determine necesitatea testării înregistrărilor contabile și ale altor ajustări pe tot parcursul perioadei. (A se vedea punctele A42-A45)
- (b) A revizui estimările contabile pentru a determina gradul de subiectivism al acestora și a evalua măsura în care circumstanțele care generează acest subiectivism, dacă există, constituie un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. În efectuarea acestei revizui, auditorul trebuie:
- (i) Să evalueze măsura în care raționamentele și deciziile luate de conducere în realizarea estimărilor contabile incluse în situațiile financiare, chiar dacă acestea sunt rezonabile, în mod individual, indică un posibil subiectivism al conducerii entității care ar putea reprezenta un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. Dacă da, auditorul trebuie să reevalueze estimările contabile în ansamblu și
 - (ii) Să efectueze o revizuire retroactivă a raționamentelor și a ipotezelor conducerii cu privire la estimările contabile semnificative reflectate în situațiile financiare ale anului anterior. (A se vedea punctele A46-A48)
- (c) Pentru tranzacțiile semnificative care nu țin de activitatea normală a entității sau care par a fi neobișnuite, având în vedere înțelegerea auditorului asupra entității și a mediului său, precum și alte informații obținute în timpul auditului, auditorul trebuie să evalueze dacă motivele economice (sau lipsa acestora) care stau la baza tranzacțiilor indică faptul că acestea ar fi putut fi realizate în scopul unei raportări financiare frauduloase sau pentru a disimula deturnarea activelor. (A se vedea punctul A49)
34. Auditorul trebuie să determine dacă, pentru a răspunde la riscurile identificate de evitare a controalelor de către conducere, trebuie să efectueze alte proceduri de audit, în plus față de cele la care se face referire în mod specific mai sus (mai exact, atunci când există riscuri suplimentare specifice de evitare a controalelor de către conducere care nu sunt incluse în aria de acoperire a procedurilor efectuate în vederea respectării cerințelor de la punctul 33).

Evaluarea probelor de audit (A se vedea punctul A50)

35. Auditorul trebuie să evalueze dacă procedurile analitice efectuate spre finalul auditului, în vederea formării unei concluzii generale privind măsura în care situațiile financiare în ansamblu sunt conforme cu înțelegerea sa asupra entității, indică un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă nerecunoscut anterior. (A se vedea punctul A51)
36. Dacă auditorul identifică o denaturare, acesta trebuie să evalueze dacă respectiva denaturare indică existența unei fraude. Dacă denaturarea respectivă

indică existența unei fraude, auditorul trebuie să evalueze implicațiile denaturării în relație cu alte aspecte ale auditului, în special cu credibilitatea declarațiilor conducerii, recunoscând faptul că este puțin probabil ca un caz de fraudă să constituie o întâmplare izolată. (A se vedea punctul A52)

37. Dacă auditorul identifică o denaturare, indiferent dacă este sau nu semnificativă, și are motive să creadă că aceasta este sau ar putea fi cauzată de fraudă și că este implicată conducerea (în special conducerea superioară), acesta trebuie să reevalueze riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și impactul lor asupra naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit ca răspuns la riscurile evaluate. Auditorul trebuie să determine și măsura în care circumstanțele sau condițiile indică o posibilă complicitate între angajați, conducere sau terțe părți, atunci când reanalizează credibilitatea probelor obținute anterior. (A se vedea punctul A53)
38. Dacă auditorul confirmă că situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei sau nu este în măsură să formuleze o concluzie în acest sens, el trebuie să evalueze implicațiile acestui fapt asupra auditului. (A se vedea punctul A54)

Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor

39. În cazul în care auditorul se confruntă cu circumstanțe excepționale care pun la îndoială capacitatea sa de a continua efectuarea auditului, ca urmare a unei denaturări cauzate de fraudă sau de o suspiciune de fraudă, acesta trebuie:
- (a) Să determine responsabilitățile profesionale și legale aplicabile în circumstanțele date, inclusiv dacă există o cerință ca auditorul să raporteze persoanei sau persoanelor care a (au) solicitat auditul sau, în unele cazuri, autorităților de reglementare,
 - (b) Să determine dacă este adecvat să se retragă din misiune, în cazul în care retragerea din misiune este permisă de legile sau reglementările aplicabile și
 - (c) Dacă auditorul se retrage:
 - (i) Să discute retragerea sa din misiune și motivele retragerii cu membrii de la nivelul adecvat al conducerii și cu persoanele responsabile cu governanța și
 - (ii) Să determine dacă există o cerință profesională sau legală privind raportarea retragerii lui din misiune și a motivelor retragerii către persoana sau persoanele care a (au) solicitat auditul ori, în unele cazuri, către autoritățile de reglementare. (A se vedea punctele A55-A58)

Declarații scrise

40. Auditorul trebuie să obțină declarații scrise din partea conducerii și, după caz, din partea persoanelor responsabile cu governanța, prin care acestea:

- (a) Își recunosc responsabilitatea privind elaborarea, implementarea și menținerea controlului intern pentru prevenirea și detectarea fraudei,
- (b) Atestă că au prezentat auditorului rezultatele evaluării de către conducere a riscului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei,
- (c) Atestă că au prezentat auditorului cazurile sau suspiciunile de fraudă cunoscute care afectează entitatea și care implică:
 - (i) Conducerea,
 - (ii) Angajații cu roluri importante în controlul intern, sau
 - (iii) Alte persoane, în cazul în care fraudă ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și
- (d) Atestă că au prezentat auditorului orice acuzații sau suspiciuni de fraudă cunoscute care afectează situațiile financiare ale entității, comunicate de angajați, foști angajați, analiști, organisme de reglementare sau alte persoane. (A se vedea punctele A59-A60)

Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea

- 41. Dacă auditorul a identificat o fraudă sau a obținut informații care indică faptul că ar putea exista o fraudă, el trebuie să comunice aceste aspecte în timp util către nivelul adecvat al conducerii, pentru a-i informa pe principalii responsabili de prevenirea și detectarea fraudelor cu privire la aspectele relevante pentru responsabilitățile lor, cu excepția cazului în care legile sau reglementările interzic acest lucru. (A se vedea punctele A61-A62)
- 42. Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în conducerea entității, dacă auditorul a identificat sau suspectează existența unei fraude care implică:
 - (a) conducerea,
 - (b) angajații cu roluri importante în controlul intern, sau
 - (c) alte persoane, în situația în care fraudă ar putea cauza denaturarea semnificativă a situațiilor financiare,

auditorul trebuie să comunice aceste aspecte în timp util persoanelor responsabile cu guvernarea. Dacă auditorul suspectează că în fraudă este implicată conducerea, acesta trebuie să comunice respectivele suspiciuni persoanelor responsabile cu guvernarea și trebuie să discute cu acestea natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit necesare pentru finalizarea auditului. Astfel de comunicări cu persoanele responsabile cu guvernarea sunt obligatorii, cu excepția cazului în care comunicarea este interzisă de lege sau reglementări. (A se vedea punctele A61, A63-A65)

43. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu governanța orice alte aspecte care au legătură cu fraudă și care sunt relevante, conform raționamentului auditorului, pentru responsabilitățile lor, cu excepția cazului în care acest lucru este interzis de lege sau reglementări. (A se vedea punctele A61, A66)

Raportarea fraudei către autoritatea competentă din afara entității

44. În cazul în care auditorul a identificat sau suspectează existența unei fraude, acesta trebuie să determine dacă legea, reglementările sau cerințele etice relevante: (A se vedea punctele A67-A69)
- (a) Îi impun auditorului să raporteze autorității competente din afara entității.
 - (b) Stabilesc responsabilitățile în baza cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității este adecvată în circumstanțele date.

Documentarea

45. Auditorul trebuie să includă următoarele informații în documentația de audit¹² privind înțelegerea entității și a mediului său de către auditor și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prevăzută de ISA 315 (Revizuit):¹³
- (a) Deciziile importante luate în timpul discuției din cadrul echipei misiunii cu privire la susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității la denaturări semnificative cauzate de fraudă și
 - (b) Riscurile identificate și evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor.
46. Auditorul trebuie să includă următoarele informații în documentația de audit privind răspunsurile sale la riscurile evaluate de denaturare semnificativă prevăzute de ISA 330:¹⁴
- (a) Răspunsurile generale la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul situațiilor financiare și natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit, precum și legătura dintre aceste proceduri și riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor și
 - (b) Rezultatele procedurilor de audit, inclusiv ale celor elaborate pentru a trata riscul de evitare a controalelor de către conducere.
47. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit comunicările cu privire la fraudă transmise conducerii, persoanelor responsabile cu governanța, organismelor de reglementare și altor părți.
48. Dacă auditorul a ajuns la concluzia că ipoteza potrivit căreia există un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în legătură cu recunoașterea

12 ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și punctul A6.

13 ISA 315 (revizuit), punctul 32.

14 ISA 330, punctul 28.

veniturilor nu este aplicabilă în contextul misiunii, auditorul trebuie să documenteze motivele care stau la baza acestei concluzii.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Caracteristicile fraudei (A se vedea punctul 3)

- A1. Frauda, indiferent dacă este vorba despre o raportare financiară frauduloasă sau despre deturnarea activelor, presupune existența unui stimulent ori a unei presiuni de a comite o fraudă, a unei oportunități percepute de a proceda astfel și a unei anumite justificări pentru comiterea acțiunii respective. De exemplu:
- Pot exista stimulente sau poate exista presiune pentru a comite o raportare financiară frauduloasă în cazul în care conducerea este presată, de surse din afara sau din interiorul entității, să obțină un profit vizat sau un rezultat financiar așteptat (și posibil nerealist) – în special deoarece consecințele pentru conducere ale incapacității sale de a atinge obiectivele financiare pot fi semnificative. În mod asemănător, anumite persoane pot fi motivate să deturneze active, de exemplu, deoarece persoanele respective duc un stil de viață peste posibilitățile lor.
 - O oportunitate percepută de a comite o fraudă poate apărea atunci când o persoană consideră că poate evita controalele interne, de exemplu, deoarece persoana respectivă se află într-o poziție de încredere sau cunoaște anumite deficiențe din controlul intern.
 - Unele persoane pot să justifice comiterea unei fraude. Anumite persoane au o atitudine, un caracter sau un set de valori etice care le permite să comită acțiuni necinstite în mod intenționat și cu bună știință. Totuși, chiar și persoanele care în alte condiții ar fi oneste pot comite o fraudă dacă mediul în care se află exercită suficientă presiune asupra lor.
- A2. Raportarea financiară frauduloasă presupune denaturări intenționate, inclusiv omiterea unor valori sau prezentări de informații în situațiile financiare pentru a induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare. Aceasta poate fi cauzată de eforturile conducerii de a manipula rezultatele pentru a induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare prin influențarea percepției lor asupra performanței și profitabilității entității. Manipularea rezultatelor poate începe cu mici acțiuni sau ajustări neadecvate ale ipotezelor și modificări în raționamentele conducerii. Presiunile și stimulentele pot duce la intensificarea acestor acțiuni până în punctul în care au ca rezultat o raportare financiară frauduloasă. O astfel de situație poate apărea atunci când, din cauza presiunii

de a corespunde așteptărilor pieței sau a unei dorințe de a maximiza recompensele bazate pe performanță, conducerea adoptă în mod intenționat poziții care duc la o raportare financiară frauduloasă prin denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. În unele entități, conducerea poate fi motivată să reducă rezultatul în mod semnificativ pentru a minimiza impozitele sau să crească rezultatul pentru a obține o finanțare din partea unei bănci.

A3. Raportarea financiară frauduloasă poate fi realizată prin:

- Manipularea, falsificarea (inclusiv documente contrafăcute) sau modificarea înregistrărilor contabile ori a documentației justificative pe care se bazează situațiile financiare.
- Prezentarea eronată în, sau omiterea intenționată din, situațiile financiare a evenimentelor, a tranzacțiilor sau a altor informații semnificative.
- Aplicarea greșită în mod intenționat a principiilor contabile privind valoarea, clasificarea, modalitatea de prezentare sau descrierea.

A4. Raportarea financiară frauduloasă presupune deseori evitarea de către conducere a unor controale care, altfel, par a funcționa în mod eficace. Frauda poate fi comisă de conducere prin evitarea controalelor utilizând tehnici precum:

- Înregistrări contabile fictive, în special în apropierea finalului unei perioade contabile, pentru a manipula rezultatele din exploatare sau pentru a îndeplini alte obiective.
- Ajustarea inadecvată a ipotezelor și modificarea raționamentelor utilizate pentru a estima soldurile conturilor.
- Omiterea, promovarea sau amânarea recunoașterii în situațiile financiare a evenimentelor sau tranzacțiilor care au avut loc în timpul perioadei de raportare.
- Omiterea, ascunderea sau denaturarea prezentărilor de informații prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil sau a prezentărilor care sunt necesare pentru a asigura o prezentare fidelă.
- Tăinuirea faptelor care ar putea afecta valorile înregistrate în situațiile financiare.
- Implicarea în tranzacții complexe care sunt structurate pentru a prezenta eronat poziția financiară sau performanța financiară a entității.
- Modificarea înregistrărilor și termenelor aferente unor tranzacții semnificative și neobișnuite.

A5. Deturnarea activelor presupune furtul activelor unei entități și este deseori comisă de angajați în valori relativ mici și nesemnificative. Totuși, poate implica și conducerea, care este de obicei mai în măsură să mascheze sau să disimuleze deturnarea activelor astfel încât să fie greu de detectat. Deturnarea activelor poate avea loc în mai multe moduri, inclusiv prin:

- Delapidarea încasărilor (de exemplu, colectarea necuvenită a creanțelor sau deturnarea încasărilor aferente conturilor prescise către conturile bancare personale).
- Furtul unor active corporale sau al proprietății intelectuale (de exemplu, furtul stocurilor pentru uz personal sau pentru vânzare, furtul activelor scoase din uz pentru revânzare, complicitatea cu un concurent prin dezvăluirea contra cost a unor informații de natură tehnică).
- Obligarea unei entități să plătească bunuri și servicii pe care nu le-a primit (de exemplu, plăți către vânzători fictivi, mită plătită de vânzători către agenții de achiziții ai entității în schimbul creșterii prețurilor, plăți către angajați fictivi).
- Utilizarea activelor unei entități în folos personal (de exemplu, utilizarea activelor entității drept garanții reale pentru un împrumut personal sau un împrumut către o parte afiliată).

Deturnarea activelor este deseori însoțită de înregistrări sau documente false sau înșelătoare pentru a disimula faptul că activele lipsesc sau că au fost depuse drept gaj fără obținerea unei autorizări corespunzătoare.

Responsabilitatea de a preveni și detecta fraudă

Responsabilitățile auditorului (A se vedea punctul 9)

- A6. Legislația, reglementările sau cerințele etice relevante pot impune auditorului să efectueze proceduri suplimentare și să ia măsuri ulterioare. De exemplu, *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili prevede ca auditorul să ia măsuri pentru a răspunde la cazurile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările și să determine dacă sunt necesare acțiuni suplimentare. Aceste măsuri pot include comunicarea cazurilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările către alți auditori din cadrul grupului, inclusiv unui partener de misiune la nivelul grupului, auditorilor componentelor sau altor auditori care efectuează lucrări legate de componentele unui grup, în alte scopuri decât cel al auditului situațiilor financiare ale grupului.¹⁵

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A7. Responsabilitățile auditorului din sectorul public cu privire la fraudă pot decurge din legi, reglementări sau din alte surse aplicabile entităților din sectorul public, ori pot fi cuprinse separat în mandatul auditorului. În consecință, responsabilitățile unui auditor din sectorul public ar putea să nu fie limitate la analizarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, ci ar putea include o responsabilitate mai amplă de analizare a riscurilor de fraudă.

¹⁵ A se vedea, de exemplu, punctele C360.16 – 360.18 A1 din Codul IESBA.

Scepticismul profesional (A se vedea punctele 13-15)

- A8. Menținerea unei atitudini de scepticism profesional necesită punerea în permanență sub semnul întrebării a măsurii în care informațiile și probele de audit obținute sugerează existența unei denaturări semnificative cauzate de fraudă. Aceasta presupune analizarea credibilității informațiilor care vor fi folosite drept probe de audit și a controalelor aplicate asupra procesului de întocmire și de păstrare a acestora, acolo unde este relevant. Date fiind caracteristicile fraudei, scepticismul profesional al auditorului este deosebit de important în analizarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.
- A9. Deși auditorului nu i se poate solicita să ignore experiența sa anterioară cu privire la onestitatea și integritatea conducerii entității și ale persoanelor responsabile cu governanța, scepticismul profesional al auditorului este deosebit de important în analizarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, deoarece ar fi putut avea loc modificări ale circumstanțelor.
- A10. Un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile presupune rareori autentificarea documentelor, auditorul nefiind pregătit în acest sens și neexistând așteptări ca acesta să fie expert în astfel de autentificări.¹⁶ Totuși, dacă auditorul identifică situații care îl determină să creadă că un document ar putea să nu fie autentic sau că termenele dintr-un document au fost modificate fără a-i fi prezentate, posibilele proceduri pe care acesta le poate efectua pentru a face investigații suplimentare pot include:
- Confirmarea autenticității direct cu terța parte.
 - Apelarea la un expert pentru a evalua autenticitatea documentului.

Discuții în cadrul echipei misiunii (A se vedea punctul 16)

- A11. Discuțiile cu membrii echipei misiunii privind susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității de a fi denaturate semnificativ ca urmare a fraudei:
- Creează un prilej ca membrii mai experimentați ai echipei misiunii să comunice opiniile cu privire la unde și cum situațiile financiare ar putea fi susceptibile la denaturări semnificative cauzate de fraudă.
 - Permite auditorului să analizeze răspunsurile adecvate la o astfel de susceptibilitate și să determine care membri ai echipei misiunii vor efectua anumite proceduri de audit.
 - Permite auditorului să determine modul în care echipa misiunii va fi înștiințată cu privire la rezultatele procedurilor de audit și modul în care vor fi tratate orice acuzații de fraudă care ar putea ajunge în atenția auditorului.

- A12. Pot fi discutate aspecte precum:

¹⁶ ISA 200, punctul A49.

- Un schimb de idei între membrii echipei misiunii cu privire la unde și cum consideră aceștia că situațiile financiare ale entității (inclusiv situațiile individuale și prezentările de informații) ar putea fi susceptibile de denaturări semnificative cauzate de fraudă, modul în care conducerea ar putea comite și disimula raportarea financiară frauduloasă și modul în care ar putea fi deturnate activele entității.
- O analiză a circumstanțelor care ar putea indica manipularea rezultatelor și practicile care ar putea fi folosite de conducere pentru a manipula rezultatele și care ar putea duce la o raportare financiară frauduloasă.
- O analiză a riscului ca membrii conducerii să încerce să prezinte informațiile într-un mod care ar putea împiedica înțelegerea corectă a aspectelor prezentate (de exemplu, prin includerea prea multor informații irelevante sau prin utilizarea unui limbaj neclar și ambiguu).
- O analiză a factorilor externi și interni cunoscuți care afectează entitatea și care ar putea reprezenta un stimulent sau care ar putea exercita o presiune asupra conducerii ori asupra altor persoane de a comite o fraudă, care creează oportunitatea de a săvârși o fraudă și care indică o cultură sau un mediu ce permite conducerii sau altor persoane să justifice comiterea fraudei.
- O analiză a implicării conducerii în supravegherea angajaților ce au acces la numerar sau la alte active pe care ar putea să le deturneze.
- O analiză a oricăror schimbări neobișnuite sau neexplicate în comportamentul ori stilul de viață al conducerii sau al angajaților care au ajuns în atenția echipei misiunii.
- O evidențiere a importanței păstrării unei atitudini adecvate, pe tot parcursul auditului, cu privire la posibilitatea existenței unor denaturări semnificative cauzate de fraudă.
- O analiză a tipurilor de circumstanțe care, dacă sunt întâlnite, ar putea indica o posibilă fraudă.
- O analiză a modului în care un element de imprevizibilitate va fi încorporat în natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit care vor fi efectuate.
- O analiză a procedurilor de audit care ar putea fi selectate ca răspuns la susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității la denaturări semnificative cauzate de fraudă și a măsurii în care anumite tipuri de proceduri de audit sunt mai eficiente decât altele.
- O analiză a tuturor acuzațiilor de fraudă care au fost aduse în atenția auditorului.
- O analiză a riscului de evitare a controalelor de către conducere.

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

Intervievări ale conducerii

Evaluarea de către conducere a riscului de denaturare semnificativă cauzată de fraudă (A se vedea punctul 18(a))

- A13. Conducerea acceptă responsabilitatea pentru controlul intern al entității și pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității. În consecință, este adecvat ca auditorul să intervieveze conducerea cu privire la propria sa evaluare privind riscul de fraudă și controalele implementate pentru a-l preveni și detecta. Natura, amploarea și frecvența evaluării de către conducere a unor astfel de riscuri și controale pot varia de la o entitate la alta. În unele entități, conducerea poate efectua evaluări detaliate anual sau ca parte a unei monitorizări continue. În alte entități, evaluarea realizată de către conducere poate fi mai puțin structurată și mai puțin frecventă. Natura, amploarea și frecvența evaluării realizate de către conducere sunt relevante pentru ca auditorul să înțeleagă mediul de control al entității. De exemplu, neevaluarea de către conducere a riscului de fraudă poate, în anumite circumstanțe, să indice importanța scăzută pe care conducerea o acordă controlului intern.

Considerente specifice entităților mici

- A14. În unele entități, în special în entitățile mici, evaluarea realizată de conducere ar putea să se concentreze pe riscurile unei fraude comise de angajați sau ale unei deturnări a activelor.

Procesul prin care conducerea identifică și răspunde la riscurile de fraudă (A se vedea punctul 18(b))

- A15. În cazul entităților cu mai multe locații, procesele conducerii pot include diferite niveluri de monitorizare a locațiilor operaționale sau a segmentelor de activitate. Conducerea se poate, de asemenea, să fi identificat anumite locații operaționale sau segmente de activitate pentru care este mai probabil să existe un risc de fraudă.

Intervievarea conducerii și a altor persoane din cadrul entității (A se vedea punctul 19)

- A16. Intervievarea de către auditor a conducerii poate furniza informații utile cu privire la riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei comise de angajați. Totuși, este puțin probabil ca astfel de interviu să furnizeze informații utile cu privire la riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a unei fraude comise de conducere. Intervievarea altor persoane din cadrul entității le-ar putea oferi acestora ocazia de a transmite auditorului informații pe care altfel poate nu le-ar fi comunicat.
- A17. Exemplele de alte persoane din cadrul entității pe care auditorul le-ar putea intervieva cu privire la existența sau suspectarea unei fraude includ:
- Personalul operativ care nu este implicat direct în procesul de raportare financiară.

- Angajații cu diferite niveluri de autoritate.
 - Angajații implicați în inițierea, procesarea și înregistrarea unor tranzacții complexe sau neobișnuite și persoanele care supraveghează sau monitorizează astfel de angajați.
 - Consilierii juridici interni.
 - Directorul departamentului de etică sau persoana echivalentă.
 - Persoana responsabilă sau persoanele responsabile de tratarea acuzațiilor de fraudă.
- A18. Conducerea se află deseori în cea mai bună poziție pentru a comite o fraudă. În consecință, dacă auditorul evaluează răspunsurile conducerii la interviuări cu o atitudine de scepticism profesional, acesta poate considera că este necesar să coroboreze răspunsurile la interviuări cu alte informații.

Interviurea privind auditul intern (A se vedea punctul 20)

- A19. ISA 315 (Revizuit) și ISA 610 (Revizuit 2013) stabilesc cerințe și furnizează îndrumări relevante pentru auditurile entităților care dispun de o funcție de audit intern.¹⁷ În vederea aplicării cerințelor acestor ISA-uri în contextul fraudei, auditorul poate efectua interviuări privind activități specifice ale funcției de audit intern, incluzând, de exemplu:
- Procedurile, dacă există, efectuate de funcția de audit intern pe parcursul anului pentru a detecta fraudă.
 - Măsura în care conducerea a răspuns în mod satisfăcător la orice constatări care au rezultat în urma acestor proceduri.

Obținerea unei înțelegeri a supravegherii exercitate de către persoanele responsabile cu guvernanta (A se vedea punctul 21)

- A20. Persoanele responsabile cu guvernanta unei entități supraveghează sistemele acestora de monitorizare a riscului, de control financiar și de conformitate cu legislația. În multe țări, practicile de guvernanta corporativă sunt bine dezvoltate, iar persoanele responsabile cu guvernanta joacă un rol activ în supravegherea evaluării riscurilor de fraudă de către entitate și a controalelor interne relevante. Având în vedere că responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanta și ale conducerii pot varia în funcție de entitate sau de țară, este important ca auditorul să înțeleagă responsabilitățile fiecăreia dintre aceste părți pentru a obține o înțelegere a supravegherii exercitate de către persoanele adecvate.¹⁸
- A21. O înțelegere a supravegherii exercitate de către persoanele responsabile cu guvernanta poate oferi informații privind susceptibilitatea entității la fraude

17 ISA 315 (Revizuit), punctele 6 (a) și 23, și ISA 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*.

18 ISA 260 (Revizuit), punctele A1-A8, specifică persoanele cu care ar trebui să comunice cu auditorul în cazul în care structura de guvernanta a entității nu este bine definită.

comise de conducere, la caracterul adecvat al controalelor interne asupra riscurilor de fraudă și la competența și integritatea conducerii. Auditorul poate obține această înțelegere în mai multe moduri, de exemplu, participând la ședințele în care au loc astfel de discuții, citind minutele unor astfel de ședințe sau intervievând persoanele responsabile cu guvernanta.

Considerente specifice entităților mici

A22. În unele cazuri, toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității. Acesta ar putea fi cazul unei entități mici, în care un singur proprietar administrează entitatea și nicio altă persoană nu are un rol de guvernanta. În aceste cazuri, de regulă, auditorul nu acționează în niciun fel pentru că nu există nicio supraveghere separată de cea a conducerii.

Analizarea altor informații (A se vedea punctul 24)

A23. Pe lângă informațiile obținute prin aplicarea procedurilor analitice, alte informații obținute despre entitate și mediul său pot fi utile în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. Discuțiile între membrii echipei misiunii pot furniza informații utile pentru identificarea unor astfel de riscuri. În plus, informațiile obținute în urma proceselor auditorului pentru acceptarea și păstrarea clienților, precum și experiența acumulată din alte misiuni efectuate pentru entitate, de exemplu, din misiunile de revizuire a informațiilor financiare interimare, pot fi relevante pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Evaluarea factorilor de risc de fraudă (A se vedea punctul 25)

A24. Faptul că fraudă este de obicei disimulată o poate face foarte dificil de detectat. Cu toate acestea, auditorul poate identifica evenimente sau condiții care indică un stimulent sau o presiune pentru a comite o fraudă sau care oferă o oportunitate pentru a comite o fraudă (factori de risc de fraudă). De exemplu:

- Necesitatea îndeplinirii așteptărilor unor terțe părți pentru a obține finanțare suplimentară de capital poate crea presiunea de a comite o fraudă,
- Acordarea unor prime importante în cazul atingerii unor ținte de profit nerealiste poate reprezenta un stimulent pentru comiterea unei fraude și
- Un mediu de control ineficient poate crea oportunitatea de a comite o fraudă.

A25. Factorii de risc de fraudă nu pot fi clasificați cu ușurință în ordinea importanței lor. Importanța factorilor de risc de fraudă variază foarte mult. Unii dintre acești factori vor fi prezenți în entități în care condițiile specifice nu prezintă riscuri de denaturare semnificativă. În consecință, determinarea măsurii în care este prezent un factor de risc de fraudă și a măsurii în care acesta trebuie luat în considerare în evaluarea riscurilor de denaturare

semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei necesită exercitarea raționamentului profesional.

A26. În Anexa 1 sunt prezentate exemple de factori de risc de fraudă aferenți raportării financiare frauduloase și deturnării activelor. Aceste exemple de factori de risc sunt clasificate pe baza celor trei condiții care sunt prezente în general în cazul în care a fost comisă o fraudă:

- Un stimulent sau o presiune de a comite o fraudă,
- O oportunitate percepută de a comite o fraudă și
- O capacitate de a justifica acțiunea frauduloasă.

Factorii de risc, care reflectă o atitudine ce permite ca justificarea acțiunii frauduloase, pot să nu fie ușor de observat de către auditor. Totuși, auditorul poate deveni conștient de existența unor astfel de informații. Deși factorii de risc de fraudă descriși în Anexa 1 se aplică unei game largi de situații cu care s-ar putea confrunța auditorii, aceștia reprezintă doar exemple și este posibil să existe și alți factori de risc.

A27. Caracteristicile referitoare la dimensiune, complexitate și structura de proprietate a entității au o influență semnificativă asupra analizării factorilor de risc de fraudă relevanți. De exemplu, în cazul unei entități mari, ar putea exista factori care limitează, în general, o conduită neadecvată a conducerii, cum ar fi:

- Supravegherea eficientă din partea persoanelor responsabile cu guvernanta.
- O funcție de audit intern eficientă.
- Existența și aplicarea unui cod de conduită scris.

Mai mult, factorii de risc de fraudă analizați la nivelul operațional al unui segment de activitate pot oferi perspective diferite față de cele obținute în cazul în care aceștia sunt analizați la nivelul întregii entități.

Considerente specifice entităților mici

A28. În cazul unei entități mici, o parte dintre sau toate aceste analize pot fi inaplicabile sau mai puțin relevante. De exemplu, este posibil ca o entitate mai mică să nu aibă un cod de conduită scris, dar, în locul acestuia, să fi dezvoltat o cultură care pune accent pe importanța integrității și a comportamentului etic prin comunicare verbală și prin exemplul conducerii. În general, impunerea unei singure persoane în conducerea unei entități mici nu indică, în sine, incapacitatea conducerii de a demonstra și comunica o atitudine adecvată privind controlul intern și procesul de raportare financiară. În unele entități, necesitatea de a obține autorizarea din partea conducerii poate compensa controalele deficiente și poate reduce riscul unor fraude comise de angajați. Totuși, impunerea unei singure persoane în conducere poate reprezenta o posibilă deficiență în controlul intern, dat fiind faptul că există posibilitatea de evitare a controalelor de către conducere.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

Riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor (A se vedea punctul 27)

- A29. Denaturarea semnificativă cauzată de o raportare financiară frauduloasă aferentă recunoașterii veniturilor rezultă deseori dintr-o supraevaluare a veniturilor prin, de exemplu, recunoașterea prematură a veniturilor sau înregistrarea unor venituri fictive. Aceasta poate rezulta și dintr-o subevaluare a veniturilor, de exemplu, ca urmare a transferării necorespunzătoare a veniturilor către o perioadă ulterioară.
- A30. Riscurile de fraudă aferente recunoașterii veniturilor pot fi mai mari pentru unele entități decât pentru altele. De exemplu, ar putea exista presiuni sau stimulente care să determine conducerea să comită o raportare financiară frauduloasă prin recunoașterea necorespunzătoare a veniturilor în cazul entităților cotate, de exemplu, în cazul în care performanța este evaluată în funcție de creșterea veniturilor sau a profiturilor de la un an la altul. În mod similar ar putea exista, de exemplu, un risc mai mare de fraudă în recunoașterea veniturilor în cazul entităților care generează o parte substanțială a veniturilor din vânzări cu plata în numerar.
- A31. Ipoteza potrivit căreia există riscuri de fraudă aferente recunoașterii veniturilor poate fi respinsă. De exemplu, auditorul poate concluziona că nu există niciun risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă aferent recunoașterii veniturilor în cazul în care există un singur tip de tranzacție simplă care generează venituri, de exemplu, venitul din închirierea unei proprietăți imobiliare individuale.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și înțelegerea controalelor aferente ale entității (A se vedea punctul 28)

- A32. Conducerea poate exercita raționamente cu privire la natura și amploarea controalelor pe care alege să le implementeze și la natura și amploarea riscurilor pe care alege să și le asume.¹⁹ Atunci când determină ce controale va implementa pentru prevenirea și detectarea fraudei, conducerea analizează riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei. Ca parte a acestei analize, conducerea poate concluziona că nu este eficient, din punctul de vedere al costurilor, să implementeze și să mențină un anumit control în legătură cu reducerea vizată a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.
- A33. În consecință, este important ca auditorul să obțină o înțelegere a controalelor pe care conducerea le-a proiectat, le-a implementat și le-a menținut pentru prevenirea și detectarea fraudei. Astfel, auditorul poate afla, de exemplu, dacă membrii conducerii au decis în mod conștient să accepte riscurile asociate cu lipsa separării sarcinilor. Informațiile provenite din obținerea acestei înțelegeri pot fi utile și pentru identificarea factorilor de risc de fraudă care ar

¹⁹ ISA 315 (Revizuit), punctul A56

putea afecta evaluarea de către auditor a riscurilor ca situațiile financiare să conțină o denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

Răspunsuri generale (A se vedea punctul 29)

A34. Determinarea răspunsurilor generale pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă include, în general, analiza modului în care desfășurarea generală a auditului poate reflecta un scepticism profesional sporit, de exemplu, prin:

- O sensibilitate sporită în selectarea naturii și nivelului de detaliere ale documentației justificative a tranzacțiilor semnificative ce urmează a fi examinată.
- Recunoașterea într-o mai mare măsură a necesității de a corobora explicațiile sau declarațiile conducerii cu privire la aspectele semnificative.

Aceasta presupune, de asemenea, analize mai generale, pe lângă procedurile specifice planificate altfel; aceste analize includ aspectele enumerate la punctul 30, care sunt discutate mai jos.

Desemnarea și supravegherea personalului (A se vedea punctul 30(a))

A35. Auditorul poate răspunde la riscurile identificate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, de exemplu, desemnând și alte persoane cu abilități și cunoștințe specializate, precum experți judiciari și experți IT, sau desemnând persoane cu mai multă experiență pentru misiunea respectivă.

A36. Amploarea supravegherii reflectă evaluarea efectuată de auditor cu privire la riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și competențele membrilor echipei misiunii care efectuează auditul.

Imprevizibilitatea în selectarea procedurilor de audit (A se vedea punctul 30(c))

A37. Încorporarea unui element de imprevizibilitate în selectarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit care urmează a fi efectuate este importantă, deoarece ar putea fi mai simplu pentru persoanele din cadrul entității care sunt familiarizate cu procedurile de audit efectuate în mod normal în cadrul misiunilor să disimuleze raportarea financiară frauduloasă. Aceasta se poate obține, de exemplu, prin:

- Efectuarea unor proceduri de fond asupra unor solduri ale conturilor și a unor aserțiuni selectate, care, în alte condiții, nu ar fi fost testate având în vedere pragul lor de semnificație sau riscul.
- Ajustarea plasării în timp a procedurilor de audit față de așteptările anterioare.
- Utilizarea unor metode de eșantionare diferite.

- Efectuarea unor proceduri de audit în locații diferite sau în locații, în mod inopinat.

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor (A se vedea punctul 31)

A38. Răspunsurile auditorului pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor pot include modificarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit în următoarele moduri:

- Ar putea fi necesară modificarea naturii procedurilor de audit care vor fi efectuate pentru a obține probe de audit mai credibile și mai relevante sau pentru a obține informații coroborative suplimentare. Aceasta poate afecta atât tipurile de proceduri de audit care vor fi efectuate, cât și combinarea acestora. De exemplu:
 - Observarea sau inspecția fizică a anumitor active ar putea deveni mai importantă sau auditorul ar putea alege să folosească tehnici de audit asistate de calculator pentru a aduna mai multe probe despre datele din fișierele electronice aferente conturilor sau tranzacțiilor semnificative.
 - Auditorul poate elabora proceduri pentru a obține informații coroborative suplimentare. De exemplu, dacă auditorul identifică existența unor presiuni asupra conducerii privind îndeplinirea așteptărilor cu privire la rezultate, poate exista un risc conexe de supraevaluare a vânzărilor de către conducere, prin încheierea unor acorduri de vânzare care includ condiții ce împiedică recunoașterea veniturilor sau prin facturarea vânzărilor înainte de livrare. În aceste circumstanțe, auditorul ar putea, de exemplu, să proiecteze confirmări externe nu doar pentru a confirma sumele neîncasate, ci și pentru a confirma detaliile acordurilor de vânzare, inclusiv data și orice alte condiții de returnare și livrare. În plus, auditorul poate considera eficient să suplimenteze astfel de confirmări externe prin interviuarea personalului nefinanciar din cadrul entității cu privire la orice modificări ale acordurilor de vânzare și ale condițiilor de livrare.
- Ar putea fi necesară ajustarea plasării în timp a procedurilor de fond. Auditorul poate concluziona că efectuarea testelor de fond la finalul perioadei sau aproape de acesta poate trata mai bine un risc evaluat de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. Având în vedere riscurile evaluate de denaturare intenționată sau manipulare, auditorul poate concluziona că procedurile de audit, prin care concluziile de audit de la o dată interimară se extind la finalul perioadei, nu ar fi eficiente. Invers, deoarece o denaturare intenționată – de exemplu, o denaturare care presupune recunoașterea necorespunzătoare a veniturilor – ar fi putut fi inițiată într-o perioadă interimară, auditorul poate decide să aplice

proceduri de fond asupra tranzacțiilor care au avut loc spre începutul perioadei de raportare sau pe tot parcursul acesteia.

- Amplasarea procedurilor aplicate reflectă evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. De exemplu, ar putea fi adecvată creșterea dimensiunilor eșantioanelor sau efectuarea unor proceduri analitice la un nivel mai detaliat. De asemenea, tehnicile de audit asistate de calculator ar putea permite o testare mai aprofundată a fișierelor electronice aferente tranzacțiilor și conturilor. Astfel de tehnici pot fi utilizate pentru a selecta mostre de tranzacții din fișiere electronice cheie, pentru a sorta tranzacții cu caracteristici specifice sau pentru a testa o populație întreagă, și nu doar un eșantion.
- A39. Dacă auditorul identifică un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă care afectează cantitățile stocurilor, examinarea înregistrărilor entității referitoare la stocuri poate ajuta la identificarea locațiilor sau a elementelor care necesită o atenție specială în timpul efectuării inventarierii fizice a stocurilor sau după aceasta. O astfel de revizuire poate duce la luarea deciziei de a observa inventarierea în anumite locații, în mod inopinat, sau de a efectua o inventariere a stocurilor în toate locațiile în aceeași zi.
- A40. Auditorul poate identifica un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă care afectează mai multe conturi și aserțiuni. Acestea pot include evaluarea activelor, estimările aferente unor tranzacții specifice (precum achiziții, restructurări sau cedări de segmente de activitate) și alte datorii angajate semnificative (precum pensii și alte obligații aferente beneficiilor postangajare sau datorii legate de reabilitarea ecologică). Riscul ar putea viza și modificările semnificative ale ipotezelor aferente estimărilor recurente. Informațiile colectate prin obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său îl pot ajuta pe auditor la evaluarea caracterului rezonabil al unor astfel de estimări ale conducerii, precum și a ipotezelor și a raționamentelor care stau la baza acestora. O revizuire retroactivă a unor raționamente și ipoteze similare aplicate de către conducere în perioadele anterioare poate, de asemenea, oferi o perspectivă asupra caracterului rezonabil al raționamentelor și al ipotezelor care stau la baza estimărilor conducerii.
- A41. În Anexa 2 sunt prezentate exemple de proceduri de audit posibile pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, inclusiv cele care ilustrează încorporarea unui element de imprevizibilitate. Anexa include exemple de răspunsuri la evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă care rezultă atât din raportarea financiară frauduloasă, inclusiv raportarea financiară frauduloasă rezultată din recunoașterea veniturilor, cât și din deturnarea activelor.

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de evitare a controalelor de către conducere

Înregistrări contabile și alte ajustări (A se vedea punctul 33(a))

- A42. Denaturarea semnificativă a situațiilor financiare cauzată de fraudă implică adesea manipularea procesului de raportare financiară prin înregistrări

contabile neadecvate sau neautorizate. Acest lucru se poate întâmpla pe tot parcursul anului sau la finalul perioadei, sau prin efectuarea de către conducere a unor ajustări asupra valorilor raportate în situațiile financiare, care nu sunt reflectate în înregistrările contabile, precum ajustările de consolidare și reclasificările.

- A43. În plus, este important ca auditorii să ia în considerare riscurile de denaturare semnificativă asociate cu evitarea neadecvată a controalelor asupra înregistrărilor contabile, având în vedere faptul că procesele și controalele automatizate pot reduce riscul de erori accidentale, dar nu anulează riscul ca anumite persoane să evite în mod neadecvat astfel de procese automatizate, de exemplu, prin modificarea valorilor trecute automat în registrul Cartea mare sau în sistemul de raportare financiară. Mai mult, în cazul în care se utilizează tehnologia informației pentru transferul automat al informațiilor, este posibil să existe foarte puține, ori să nu existe deloc, probe vizibile cu privire la o astfel de intervenție în sistemele informatice.
- A44. La identificarea și selectarea înregistrărilor contabile și ale altor ajustări pentru testare și la determinarea metodei corespunzătoare de examinare a documentelor justificative care stau la baza elementelor selectate, următoarele aspecte sunt relevante:
- *Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă* – prezența factorilor de risc de fraudă și a altor informații obținute în timpul evaluării efectuate de către auditor cu privire la riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă poate ajuta auditorul să identifice clase specifice de înregistrări contabile și alte ajustări pentru testare.
 - *Controalele care au fost implementate asupra înregistrărilor contabile și a altor ajustări* – controalele eficiente asupra întocmirii și înscrierii înregistrărilor contabile și a altor ajustări pot reduce amploarea testelor de fond necesare, cu condiția ca auditorul să fi testat eficacitatea cu care funcționează controalele.
 - *Procesul de raportare financiară al entității și natura probelor care pot fi obținute* – pentru multe entități, procesarea de rutină a tranzacțiilor presupune o combinație de măsuri și proceduri automatizate și manuale. În mod similar, procesarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări poate implica proceduri și controale atât automatizate, cât și manuale. În cazul în care se utilizează tehnologia informației în procesul de raportare financiară, este posibil ca înregistrările contabile și alte ajustări să existe numai în format electronic.
 - *Caracteristicile înregistrărilor contabile frauduloase sau ale altor ajustări frauduloase* – înregistrările contabile sau alte ajustări neadecvate au deseori anumite caracteristici de identificare unice. Astfel de caracteristici pot include înregistrări (a) efectuate în conturi nerelevante, neobișnuite sau rar utilizate, (b) efectuate de către persoane care, de regulă, nu efectuează înregistrări contabile, (c)

efectuate la finalul perioadei sau ca înregistrări după închiderea exercițiului cu puține sau fără explicații ori descrieri, (d) efectuate înainte de, fie în timpul întocmirii situațiilor financiare care nu au numere de conturi sau (e) care conțin numere rotunde sau numere cu aceeași terminație.

- *Natura și complexitatea conturilor* – înregistrările contabile sau alte ajustări neadecvate pot fi întâlnite în conturi care (a) conțin tranzacții de natură complexă sau neobișnuită, (b) conțin estimări semnificative și ajustări efectuate la finalul perioadei, (c) au fost predispușe la denaturări în trecut, (d) nu au fost reconciliate în timp util sau conțin diferențe nereconciliate, (e) conțin tranzacții efectuate în cadrul companiei sau (f) sunt asociate în orice alt fel cu un risc identificat de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. În auditul entităților care au mai multe locații sau componente se acordă atenție necesității de a selecta înregistrări contabile din mai multe locații.
- *Înregistrări contabile și alte ajustări procesate care nu țin de activitatea normală a entității* – înregistrările contabile nonstandard ar putea să nu facă obiectul aceluiași nivel de control intern ca cel aferent înregistrărilor contabile utilizate în mod recurent pentru înregistrarea unor tranzacții precum vânzările lunare, achizițiile sau plățile în numerar.

A45. Auditorul utilizează raționamentul profesional pentru determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii testelor aplicate înregistrărilor contabile și altor ajustări. Totuși, deoarece înregistrările contabile și alte ajustări frauduloase se efectuează deseori la finalul unei perioade de raportare, punctul 33(a)(ii) impune auditorului să selecteze înregistrările contabile și celelalte ajustări efectuate la momentul respectiv. Mai mult, deoarece denaturările semnificative cauzate de fraudă din situațiile financiare pot apărea pe tot parcursul perioadei și pot implica eforturi însemnate de a disimula modul în care a fost comisă fraudă, punctul 33(a)(iii) impune auditorului să analizeze dacă este necesar să testeze și înregistrările contabile și alte ajustări pe tot parcursul perioadei.

Estimări contabile (A se vedea punctul 33(b))

A46. Pentru a întocmi situațiile financiare, conducerea trebuie să realizeze un număr de raționamente sau ipoteze care afectează estimările contabile semnificative și să monitorizeze caracterul rezonabil al acestor estimări în mod constant. Raportarea financiară frauduloasă este comisă adesea prin denaturarea intenționată a estimărilor contabile. De exemplu, aceasta poate fi înfăptuită prin subevaluarea sau supraevaluarea tuturor provizioanelor sau a rezervelor în același mod, fie pentru a egaliza nivelul rezultatelor pe două sau mai multe perioade contabile, fie pentru a obține un anumit nivel al rezultatelor și a induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare prin influențarea percepțiilor lor asupra performanței și profitabilității entității.

- A47. Scopul efectuării unei revizui retroactive a raționamentelor și ipotezelor conducerii legate de estimările contabile semnificative reflectate în situațiile financiare ale anului anterior este de a determina dacă indică un posibil subiectivism al conducerii. Scopul acesteia nu este de a pune la îndoială raționamentele profesionale efectuate de auditor în anul anterior, care se bazează pe informațiile disponibile la momentul respectiv.
- A48. O revizuire retroactivă este, de asemenea, prevăzută de ISA 540 (Revizuit).²⁰ Acea revizuire se efectuează ca o procedură de evaluare a riscului pentru a obține informații privind eficacitatea procesului de estimare realizat de conducere în perioada anterioară, probe de audit aferente rezultatului sau, după caz, reestimării ulterioare a estimărilor contabile din perioada anterioară care este pertinentă pentru efectuarea estimărilor contabile pentru perioada curentă, precum și probe de audit privind anumite aspecte, cum ar fi incertitudinea estimării, care ar putea necesita prezentarea în situațiile financiare. Ca aspect practic, revizuirea de către auditor a raționamentelor și ipotezelor conducerii în ceea ce privește subiectivismul acesteia care ar putea reprezenta un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în conformitate cu prezentul ISA ar putea fi efectuată împreună cu revizuirea prevăzută de ISA 540 (Revizuit).

Motivele afacerii pentru tranzacțiile semnificative (A se vedea punctul 33(c))

- A49. Indiciile care ar putea sugera faptul că tranzacțiile semnificative care nu țin de activitatea normală a entității sau care par neobișnuite din orice alt punct de vedere ar fi putut fi încheiate în vederea unei raportări financiare frauduloase sau a disimulării deturnării activelor includ următoarele:

- Forma unor astfel de tranzacții pare nejustificat de complexă (de exemplu, tranzacția implică mai multe entități din cadrul unui grup consolidat sau mai multe terțe părți neafiliate).
- Conducerea nu a discutat natura și tratamentul contabil ale acestor tranzacții cu persoanele responsabile cu guvernanta entității, iar documentația este necorespunzătoare.
- Conducerea pune mai mult accent pe necesitatea unui anumit tratament contabil decât pe bazele economice ale tranzacției.
- Tranzacțiile care implică părți afiliate neconsolidate, inclusiv entitățile cu scop special, nu au fost revizuite sau aprobate în mod corespunzător de către persoanele responsabile cu guvernanta entității.
- Tranzacțiile care implică părți afiliate neidentificate anterior sau părți care nu au capacitatea sau puterea financiară de a susține tranzacția fără sprijinul entității auditate.

²⁰ ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă, și a prezentărilor de informații aferente*, punctul 14.

Evaluarea probelor de audit (A se vedea punctele 35-38)

A50. ISA 330 impune auditorului să evalueze, pe baza procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute, dacă riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunilor sunt în continuare adecvate.²¹ Această evaluare este în primul rând de natură calitativă și se bazează pe raționamentul auditorului. O astfel de evaluare poate oferi o perspectivă detaliată asupra riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și a măsurii în care este necesar să se efectueze proceduri de audit suplimentare sau diferite. Anexa 3 conține exemple de circumstanțe care ar putea indica posibilitatea existenței unei fraude.

Procedurile analitice efectuate spre finalul auditului în vederea formării unei concluzii generale (A se vedea punctul 35)

A51. Pentru a identifica tendințele și relațiile specifice care ar putea indica un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, este necesară utilizarea raționamentului profesional. Relațiile neobișnuite care implică veniturile și câștigurile la închiderea exercițiului financiar sunt deosebit de relevante. Acestea pot include, de exemplu: câștiguri neobișnuit de mari raportate în ultimele câteva săptămâni ale perioadei de raportare sau tranzacții neobișnuite; ori câștiguri inconsecvente cu tendințele fluxului de trezorerie din activitățile de exploatare.

Analizarea denaturărilor identificate (A se vedea punctele 36-38)

A52. Deoarece fraudă presupune existența unui stimulent sau a unei presiuni de a comite o fraudă, a unei oportunități percepute de a face acest lucru sau a unei justificări a acțiunii respective, este puțin probabil ca un caz de fraudă să constituie o întâmplare izolată. În consecință, denaturările, cum ar fi denaturări numeroase la o anumită locație, chiar dacă efectul cumulat al acestora nu este semnificativ, pot indica un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

A53. Implicațiile fraudelor identificate depind de circumstanțe. De exemplu, o fraudă care în alte condiții ar fi ne semnificativă poate fi semnificativă dacă este implicată conducerea superioară. În astfel de situații, credibilitatea probelor obținute anterior poate fi pusă la îndoială, deoarece pot exista îndoieli cu privire la exhaustivitatea și corectitudinea declarațiilor făcute și la autenticitatea înregistrărilor contabile și a documentației. Ar putea exista, de asemenea, complicitate între angajați, conducere sau terțe părți.

A54. ISA 450²² și ISA 700 (Revizuit)²³ stabilesc cerințe și oferă îndrumări cu privire la evaluarea și modalitatea în care au fost tratate denaturările, precum și la efectul acestora asupra opiniei auditorului din raportul de audit.

Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor (A se vedea punctul 39)

A55. Exemple de circumstanțe excepționale care pot apărea și care pot pune la îndoială capacitatea auditorului de a continua efectuarea auditului includ:

21 ISA 330, punctul 25.

22 ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*.

23 ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*.

- Entitatea nu ia măsurile corespunzătoare în privința fraudei pe care auditorul le consideră necesare în condițiile date, chiar și în situația în care fraudă nu este semnificativă pentru situațiile financiare,
- Analiza auditorului privind riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și rezultatele testelor de audit indică un risc semnificativ de fraudă semnificativă și la un nivel generalizat, sau
- Auditorul are îndoeli semnificative în privința competenței și a integrității conducerii sau ale persoanelor responsabile cu guvernanta.

A56. Având în vedere varietatea circumstanțelor care ar putea apărea, nu pot fi descrise toate situațiile în care este adecvată retragerea din misiune. Factorii care afectează concluzia auditorului includ consecințele implicării unui membru al conducerii sau al unei persoane responsabile cu guvernanta (care ar putea afecta credibilitatea declarațiilor conducerii) și efectele continuării asocierii cu entitatea asupra auditorului.

A57. Auditorul are responsabilități profesionale și legale în astfel de circumstanțe, iar aceste responsabilități pot varia de la o țară la alta. De exemplu, în unele țări auditorul poate fi îndreptățit sau poate avea obligația de a emite o declarație sau un raport către persoana sau persoanele care a (au) solicitat auditul sau, în unele cazuri, către autoritățile de reglementare. Având în vedere natura excepțională a circumstanțelor și necesitatea de a lua în considerare cerințele legale, auditorul poate considera adecvat să solicite consultanță juridică atunci când decide dacă să se retragă dintr-o misiune și când determină modul de acțiune corespunzător, inclusiv posibilitatea de a raporta către acționari, organisme de reglementare sau alte părți.²⁴

Considerente specifice entităților din sectorul public

A58. În sectorul public, în multe situații este posibil ca auditorul să nu aibă opțiunea de a se retrage din misiune, având în vedere natura mandatului sau considerentele de interes public.

Declarații scrise (A se vedea punctul 40)

A59. ISA 580²⁵ prevede cerințe și oferă îndrumări cu privire la obținerea unor declarații adecvate din partea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta în scopul auditului. În plus față de recunoașterea faptului că și-au îndeplinit responsabilitățile de întocmire a situațiilor financiare, este important ca, indiferent de dimensiunea entității, conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta să își recunoască responsabilitatea față de controlul intern proiectat, implementat și menținut în scopul de a preveni și detecta fraudă.

24 Codul IESBA oferă îndrumări referitoare la comunicările cu auditorul care înlocuiește auditorul existent.

25 ISA 580, *Declarații scrise*.

- A60. Date fiind natura fraudei și dificultățile cu care se confruntă auditorii în detectarea denaturărilor semnificative din situațiile financiare ca urmare a fraudei, este important ca auditorul să obțină declarații scrise din partea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta care să confirme faptul că i-au prezentat auditorului:
- (a) Rezultatele evaluării efectuate de conducere asupra riscului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei și
 - (b) Informațiile deținute cu privire la fraude concrete, suspectate sau acuzații de fraudă care afectează entitatea.

Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta

(A se vedea punctele 41-43)

- A61. În anumite jurisdicții, legislația sau reglementările pot restricționa comunicarea auditorului cu membrii conducerii sau cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la anumite aspecte. Legislația sau reglementările pot interzice, în mod specific, o comunicare sau o altă acțiune care ar putea prejudicia anchetarea de către o autoritate competentă a unui act ilegal, concret sau suspectat, inclusiv alertarea entității, de exemplu, în cazul în care auditorului i se impune să raporteze fraudă unei autorități competente în conformitate cu legislația împotriva spălării banilor. În aceste circumstanțe, aspectele luate în considerare de auditor ar putea fi complexe, iar auditorul poate considera că este adecvat să obțină consiliere juridică.

Comunicarea cu conducerea (A se vedea punctul 41)

- A62. În cazul în care auditorul a obținut probe privind existența sau posibila existență a fraudei, este important ca problema să fie adusă în atenția nivelului adecvat al conducerii cât de curând posibil. Această prevedere se aplică chiar dacă problema ar putea fi considerată nesemnificativă (de exemplu, o delapidare minoră comisă de un angajat situat la un nivel inferior în organizarea entității). Determinarea nivelului adecvat al conducerii este un aspect care ține de raționamentul profesional și este afectată de factori precum probabilitatea complicității și natura și amploarea fraudei suspectate. În mod normal, nivelul adecvat al conducerii este cel puțin cu un nivel deasupra persoanelor care par a fi implicate în fraudă suspectată.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta (A se vedea punctul 42)

- A63. Comunicarea auditorului cu persoanele responsabile cu guvernanta poate decurge verbal sau în scris. ISA 260 (Revizuit) stabilește factorii pe care auditorul îi va lua în considerare atunci când decide dacă va comunica în scris sau verbal.²⁶ Ca urmare a naturii și sensibilității fraudelor în care este implicată conducerea superioară sau a fraudelor care cauzează denaturarea semnificativă a situațiilor financiare, auditorul trebuie să raporteze astfel de aspecte în timp util și poate considera necesar să le raporteze și în scris.

²⁶ ISA 260 (Revizuit), punctul A38.

- A64. În unele cazuri, auditorul poate considera că este adecvat să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta atunci când constată o fraudă în care sunt implicați angajați care nu fac parte din conducere și care nu cauzează o denaturare semnificativă. În mod similar, persoanele responsabile cu guvernanta pot dori să fie informate despre astfel de circumstanțe. Convenirea la începutul auditului asupra naturii și nivelului de detaliere ale comunicărilor auditorului în această privință, între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta, facilitează procesul de comunicare.
- A65. În circumstanțele excepționale în care auditorul are îndoieli cu privire la integritatea sau onestitatea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta, acesta poate considera că este adecvat să apeleze la consiliere juridică pentru a determina calea de acțiune adecvată.

Alte aspecte legate de fraudă (A se vedea punctul 43)

- A66. Alte aspecte legate de fraudă care trebuie discutate cu persoanele responsabile cu guvernanta entității pot include, de exemplu:
- Preocupări referitoare la natura, amploarea și frecvența evaluărilor efectuate de conducere asupra controalelor implementate pentru prevenirea și detectarea fraudei și a riscului de denaturare a situațiilor financiare.
 - Incapacitatea conducerii de a trata în mod corespunzător deficiențele semnificative identificate în controlul intern sau de a reacționa adecvat în privința unei fraude identificate.
 - Evaluarea de către auditor a mediului de control al entității, inclusiv problemele legate de competența și integritatea conducerii.
 - Acțiuni ale conducerii care ar putea indica o raportare financiară frauduloasă, precum selectarea și aplicarea de către conducere a unor politici contabile care ar putea indica eforturile acestora de a manipula veniturile pentru a induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare prin influențarea percepțiilor lor asupra performanței și profitabilității entității.
 - Preocupări privind caracterul adecvat și exhaustivitatea autorizării tranzacțiilor care par a nu ține de activitatea normală a entității.

Raportarea fraudei către o autoritate competentă din afara entității (A se vedea punctul 44)

- A67. ISA 250 (Revizuit)²⁷ oferă îndrumări suplimentare referitoare la determinarea de către auditor a măsurii în care, în circumstanțele date, este adecvată raportarea neconformităților cu legislația și reglementările identificate sau suspectate către o autoritate competentă din afara entității, inclusiv luarea în considerare a obligației de confidențialitate a auditorului.

27 ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, punctele A28-A34.

- A68. Determinarea prevăzută la punctul 44 poate presupune analize complexe și exercitarea raționamentului profesional. În consecință, auditorul poate avea în vedere consultarea la nivel intern (de exemplu, în cadrul firmei sau al unei firme din rețea) sau consultarea confidențială cu un organism de reglementare sau cu un organism profesional (exceptând cazul în care acest lucru este interzis prin lege sau reglementări ori ar încălca obligația de confidențialitate). De asemenea, auditorul poate lua în considerare obținerea de consiliere juridică în vederea înțelegerii opțiunilor sale și a implicațiilor profesionale sau juridice ale inițierii oricărui demers specific.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A69. În sectorul public, cerințele privind raportarea fraudei, indiferent dacă a fost sau nu descoperită prin procesul de audit, pot face obiectul unor prevederi specifice ale mandatului de audit ori ale legilor, ale reglementărilor sau ale altor surse conexe.

Anexa 1

(A se vedea punctul A26)

Exemple de factori de risc de fraudă

Factorii de risc de fraudă identificați în prezenta Anexă reprezintă exemple de astfel de factori care pot fi întâlniți de auditor într-o gamă largă de situații. Sunt prezentate exemple separate privind cele două tipuri de fraudă relevante pentru auditori – raportarea financiară frauduloasă și deturnarea activelor. Pentru fiecare dintre aceste tipuri de fraudă, factorii de risc sunt clasificați mai departe pe baza celor trei condiții prezente în general atunci când apar denaturări semnificative cauzate de fraudă: (a) stimulente/presiuni, (b) oportunități și (c) atitudini/justificări. Deși factorii de risc acoperă o gamă largă de situații, aceștia nu reprezintă decât exemple și, în consecință, auditorul poate identifica factori de risc suplimentari sau diferiți. Nu toate exemplele sunt relevante în toate circumstanțele, iar unele pot avea o importanță mai mare sau mai mică pentru entitățile de dimensiuni diferite sau cu caracteristici ori structuri de proprietate diferite. De asemenea, ordinea exemplurilor de factori de risc prezentate nu reflectă importanța lor relativă sau frecvența apariției lor.

Factori de risc aferenți denaturărilor generate de raportarea financiară frauduloasă

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de factori de risc aferenți denaturărilor generate de raportarea financiară frauduloasă.

Stimulente/Presiuni

Stabilitatea financiară sau profitabilitatea este afectată de condițiile economice, specifice segmentului de activitate sau operaționale ale entității, precum (sau indicate de):

- O concurență sau o saturație ridicată a pieței, însoțite de marje de profit în scădere.
- O vulnerabilitate ridicată la schimbări rapide, precum schimbările tehnologice, uzura morală a produselor sau ratele de dobândă.
- Scăderea semnificativă a cererii din partea consumatorilor și creșterea ratei falimentelor, fie în segmentul de activitate respectiv, fie în întreaga economie.
- Pierderile din exploatare care fac iminentă amenințarea falimentului, executarea silită sau preluarea ostilă.
- Fluxuri de trezorerie negative recurente din exploatare sau incapacitatea de a genera fluxuri de trezorerie din exploatare, în același timp raportându-se câștiguri și creșteri ale câștigurilor.
- Creșterea rapidă sau profitabilitatea neobișnuită, în special în comparație cu cea a altor companii din același sector de activitate.
- Noi cerințe contabile, statutare sau de reglementare.

Se exercită o presiune excesivă asupra conducerii de a îndeplini cerințele și așteptările părților terțe, ca urmare a:

- Așteptărilor analiștilor de investiții, ale investitorilor instituționali, ale creditorilor importanți sau ale altor părți externe privind nivelul de profitabilitate sau al tendințelor (în special așteptările care sunt excesiv de agresive sau nerealiste), inclusiv așteptările create de conducere, de exemplu, prin comunicate de presă sau mesaje în raportul anual exagerat de optimiste.
- Nevoii de a obține credite sau finanțări de capital pentru a rămâne competitiv – inclusiv finanțarea unor cheltuieli majore pentru cercetare și dezvoltare sau a unor cheltuieli de capital.
- Dificultății de a îndeplini cerințele de listare la bursă sau de rambursare a datoriilor sau a altor cerințe contractuale privind datoriile.
- Efectelor negative percepute sau reale ale raportării unor rezultate financiare slabe asupra tranzacțiilor importante în curs de desfășurare, precum combinări de întreprinderi sau atribuiri de contracte.
- Informațiile disponibile indică faptul că situația financiară personală a conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta este afectată de performanța financiară a entității ca urmare a:
- Intereselor financiare semnificative deținute în entitate.
- Faptului că părți semnificative din recompensele lor (de exemplu, prime, opțiuni pe acțiuni și angajamente de tip „earn-out”) depind de atingerea unor obiective agresive privind prețul acțiunilor, rezultatele din exploatare, poziția financiară sau fluxurile de trezorerie.¹
- Garantării personale a datoriilor entității.

Se exercită o presiune excesivă asupra conducerii sau a personalului operațional de a atinge obiectivele financiare stabilite de persoanele responsabile cu guvernanta, inclusiv țintele de vânzări sau de profitabilitate.

Oportunități

Natura sectorului de activitate sau a operațiunilor entității generează oportunități de a comite o raportare financiară frauduloasă, care pot apărea ca urmare a:

- Tranzacțiilor semnificative cu părți afiliate care nu țin de activitatea normală a entității ori cu entități afiliate care au fost auditate de o altă firmă sau nu au fost auditate.
- Prezenței financiare puternice sau capacității de a se impune într-un anumit segment de activitate, care permite entității să dicteze furnizorilor sau clienților termenele sau condițiile și ar putea avea ca efect încheierea unor tranzacții neadecvate sau care nu se desfășoară în condiții obiective.

1 Planurile de stimulente pentru conducere pot depinde de atingerea unor obiective legate doar de anumite conturi sau activități selectate ale entității, chiar dacă respectivele conturi sau activități ar putea să nu fie semnificative pentru entitate per ansamblu.

- Activelor, datoriilor, veniturilor sau cheltuielilor pe baza estimărilor semnificative care implică raționamente subiective sau incertitudini dificil de coroborat.
- Tranzacțiilor semnificative, neobișnuite sau deosebit de complexe, în special cele înregistrate spre finalul perioadei care ridică întrebări privind „prevalarea economicului asupra juridicului”.
- Operațiunilor semnificative care au loc sau se desfășoară peste granițele internaționale în jurisdicții în care există medii de afaceri și culturi diferite.
- Utilizării unor intermediari de afaceri pentru care nu pare să existe o justificare clară din punct de vedere economic.
- Conturilor bancare semnificative sau operațiunilor cu filiale sau sucursale din paradisuri fiscale pentru care nu pare să existe o justificare clară din punct de vedere economic.

Monitorizarea conducerii este ineficace ca urmare a:

- Dominării conducerii de către o singură persoană sau un grup restrâns (într-o companie care nu este administrată de proprietar), în lipsa unor controale compensatorii.
- Supravegherii ineficace de către persoanele responsabile cu guvernanta a procesului de raportare financiară și a controlului intern.

Există o structură organizatorică complexă și instabilă, evidențiată de următoarele:

- Dificultăți în determinarea organizației sau a persoanelor care dețin un interes care controlează în entitate.
- Structura organizațională excesiv de complexă care implică, de obicei, entități cu personalitate juridică neobișnuite sau linii ierarhice neobișnuite ale conducerii.
- Rata mare de fluctuație a personalului din cadrul conducerii superioare, a consilierilor juridici sau a persoanelor responsabile cu guvernanta.

Componentele de control intern sunt deficiente ca urmare a:

- Monitorizării inadecvate a controalelor, inclusiv a controalelor automatizate și a controalelor asupra raportării financiare interimare (când este prevăzută raportarea externă).
- Ratelor mari de fluctuație sau angajării de personal ineficace în departamentele de contabilitate, tehnologia informației sau în funcția de audit intern.
- Sistemelor informaționale și de contabilitate ineficace, inclusiv a situațiilor în care există deficiențe semnificative în controlul intern.

Atitudini/Justificări

- Comunicarea, implementarea, sprijinirea sau aplicarea ineficace ale valorilor entității și ale standardelor de etică de către conducere sau comunicarea unor valori și standarde de etică neadecvate.

- Participarea la, sau preocuparea excesivă a conducerii nefinanciare în, selectarea politicilor contabile sau determinarea estimărilor semnificative.
- Un istoric cunoscut de încălcări ale legislației privind titlurile de valoare sau a altor legi și reglementări ori reclamații împotriva entității, a conducerii superioare sau a persoanelor responsabile cu guvernanta privind presupuse fraude sau încălcări ale legilor și reglementărilor.
- Un interes excesiv manifestat de conducere pentru menținerea sau creșterea prețului acțiunilor entității sau a evoluției câștigurilor.
- O practică a conducerii de a face promisiuni față de analiști, creditori și alte terțe părți privind îndeplinirea unor previziuni agresive sau nerealiste.
- Eșecul conducerii de a remedia în timp util deficiențele semnificative cunoscute din controlul intern.
- Interesul conducerii pentru utilizarea unor mijloace nepotrivite de minimizare a rezultatelor raportate din motive fiscale.
- Un moral scăzut în rândul conducerii superioare.
- Proprietarul-administrator nu face distincția între tranzacțiile personale și cele de afaceri.
- Dispute între acționarii dintr-o entitate de tip închis.
- Încercări repetate din partea conducerii de a justifica tratamente contabile neadecvate sau la limită pe baza pragului de semnificație.
- Relația dintre conducere și auditorul curent sau precedent este tensionată, fapt ilustrat prin:
 - Dispute frecvente cu auditorul curent sau cu cel precedent privind aspecte care țin de contabilitate, audit sau raportare.
 - Solicitări nerezonabile adresate auditorului, precum termene nerealiste pentru finalizarea auditului sau pentru emiterea raportului auditorului.
 - Restricții impuse auditorului care limitează în mod neadecvat accesul acestuia la informații sau persoane ori capacitatea de a comunica în mod eficace cu persoanele responsabile cu guvernanta.
 - Comportamentul autoritar al conducerii în relația cu auditorul, în special în ceea ce privește încercările de a influența aria de acoperire a activității auditorului sau cu privire la selectarea sau menținerea personalului desemnat sau consultat pentru misiunea de audit.

Factori de risc generați de denaturările apărute ca urmare a deturnării activelor

Factorii de risc generați de denaturările apărute ca urmare a deturnării activelor sunt clasificați, de asemenea, pe baza a trei condiții prezente în general atunci când are loc o fraudă: stimulente/presiuni, oportunități și atitudini/justificări. O parte dintre

factorii de risc generați de raportarea financiară frauduloasă pot fi prezenți și atunci când apar denaturări ca urmare a însușirii necuvenite a activelor. De exemplu, monitorizarea ineficace de către conducere și alte deficiențe în controlul intern pot fi prezente atunci când apar denaturări cauzate fie de raportarea financiară frauduloasă, fie de deturnarea activelor. În cele ce urmează sunt prezentate exemple de factori de risc aferenți denaturărilor apărute ca urmare a deturnării activelor.

Stimulente/Presiuni

Obligațiile financiare personale pot crea presiuni asupra conducerii sau a angajaților care au acces la numerar sau la alte active care pot face obiectul unui furt pentru a deturna respectivele active.

Relațiile nefavorabile dintre entitate și angajații cu acces la numerar sau la alte active care pot face obiectul unui furt îi pot motiva pe acei angajați să deturneze respectivele active. De exemplu, relațiile nefavorabile pot fi generate de următoarele situații:

- Concedieri viitoare cunoscute sau anticipate ale angajaților.
- Modificări recente sau anticipate ale planurilor de recompensare sau de beneficii ale angajaților.
- Promovări, recompense sau alte gratificații care nu sunt conforme cu așteptările.

Oportunități

Anumite caracteristici sau circumstanțe pot crește susceptibilitatea activelor de a fi deturnate. De exemplu, oportunitățile de deturnare a activelor cresc atunci când există următoarele:

- Sume mari de numerar disponibile în casă sau de procesat.
- Elemente de dimensiuni reduse, de valoare mare sau cu cerere mare în stoc.
- Active ușor convertibile, precum obligațiuni la purtător, diamante sau cipuri de calculator.
- Imobilizări de dimensiuni mici, care pot fi vândute pe piață sau care nu au un însemn observabil de identificare a proprietarului.

Controlul intern neadecvat asupra activelor poate crește susceptibilitatea activelor respective de a fi deturnate. De exemplu, deturnarea activelor poate avea loc din următoarele cauze:

- Separarea neadecvată a sarcinilor sau verificări independente neadecvate.
- Supravegherea neadecvată a cheltuielilor conducerii superioare, precum călătorii și alte decontări.
- Supravegherea neadecvată de către conducere a angajaților responsabili de active, de exemplu, supravegherea sau monitorizarea neadecvată a locațiilor aflate la distanță.

- Selecția neadecvată a candidaților pentru posturile care presupun acces la active.
- Evidența neadecvată a activelor.
- Sistemul neadecvat de autorizare și aprobare a tranzacțiilor (de exemplu, în cazul achizițiilor).
- Măsuri de protecție fizice neadecvate ale numerarului, ale investițiilor, ale stocurilor sau ale imobilizărilor.
- Lipsa reconcilierilor complete și la timp ale activelor.
- Lipsa documentării corespunzătoare și la timp a tranzacțiilor, de exemplu, a creditelor pentru returnări de mărfuri.
- Lipsa vacanțelor obligatorii pentru angajații care dețin funcții-cheie de control.
- Înțelegerea neadecvată de către conducere a tehnologiei informației, fapt ce le permite angajaților responsabili cu tehnologia informației să comită o deturnare a activelor entității.
- Controale neadecvate ale accesului la înregistrările automatizate, inclusiv controalele și revizuirile jurnalelor de evenimente ale sistemelor informatice.

Atitudini/Justificări

- Desconsiderarea necesității de a monitoriza sau de a reduce riscurile legate de deturnarea activelor.
- Desconsiderarea controlului intern privind deturnarea activelor prin evitarea controalelor existente sau prin neluarea unor măsuri de corectare adecvate pentru deficiențele cunoscute în controlul intern.
- Un comportament care indică nemulțumirea sau insatisfacția față de entitate sau modul acesteia de a-și trata angajații.
- Modificări ale comportamentului sau ale stilului de viață care ar putea indica deturnarea activelor.
- Toleranța față de furturile de valoare mică.

Anexa 2

(A se vedea punctul A41)

Exemple de proceduri de audit posibile pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de proceduri de audit posibile pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă care rezultă atât din raportarea financiară frauduloasă, cât și din deturnarea activelor. Deși aceste proceduri se aplică unei game largi de situații, ele reprezintă doar exemple și, în consecință, este posibil să nu fie cele mai adecvate sau cele necesare în toate circumstanțele. De asemenea, ordinea în care sunt prezentate procedurile nu reflectă importanța lor relativă.

Considerente la nivelul aserțiunilor

Răspunsurile specifice la evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă variază în funcție de tipurile sau combinațiile de factori de risc de fraudă sau de condițiile identificate și de clasele de tranzacții, solduri ale conturilor, prezentări și aserțiuni pe care le-ar putea afecta.

Următoarele sunt exemple de răspunsuri specifice:

- Vizitarea locațiilor sau efectuarea anumitor teste neașteptate sau inopinate. De exemplu, observarea efectuării inventarului în locațiile în care nu a fost anunțată în prealabil participarea auditorului sau numărarea banilor lichizi la o anumită dată, în mod inopinat.
- Solicitarea ca inventarierea stocurilor să fie efectuată la finalul perioadei de raportare sau la o dată mai apropiată de finalul perioadei pentru a minimiza riscul de manipulare a soldurilor în perioada dintre data finalizării inventarului și finalul perioadei de raportare.
- Modificarea modului de abordare a auditului în anul în curs. De exemplu, contactarea verbală a clienților și a furnizorilor importanți, pe lângă transmiterea confirmărilor scrise, transmiterea solicitărilor de confirmare către o anumită parte din cadrul unei organizații sau căutarea de informații suplimentare sau diferite.
- Efectuarea unei revizuirii detaliate a ajustărilor de la închiderea trimestrului sau de la închiderea exercițiului financiar și investigarea celor care par a fi neobișnuite din punctul de vedere al naturii sau al valorii.
- Pentru tranzacțiile semnificative sau neobișnuite, în special cele care au loc la închiderea exercițiului financiar sau în apropierea acesteia, investigarea posibilității ca părțile afiliate și sursele resurselor financiare să justifice tranzacțiile.

- Efectuarea unor proceduri analitice de fond utilizând date dezagregate. De exemplu, compararea vânzărilor și a costurilor vânzărilor, în funcție de locație, de linie de activitate sau de lună, cu așteptările auditorului.
- Realizarea unor interviuri cu personalul implicat în situațiile în care a fost identificat un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, pentru a obține perspectivele acestuia asupra riscului și a măsurii sau a modului în care controalele tratează acest risc.
- În cazul în care alți auditori independenți auditează situațiile financiare ale uneia sau ale mai multor filiale, divizii sau sucursale, discutarea cu aceștia cu privire la amploarea activităților necesare pentru tratarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă ce rezultă din tranzacțiile și activitățile care au loc între aceste componente.
- Dacă activitatea unui expert devine deosebit de semnificativă cu privire la un element al situațiilor financiare pentru care riscul evaluat de denaturare cauzată de fraudă este ridicat, efectuarea unor proceduri suplimentare cu privire la o parte dintre sau la toate ipotezele, metodele sau constatările experților pentru a determina dacă acele constatări nu sunt nerezonabile, ori contractarea unui alt expert în acest scop.
- Efectuarea unor proceduri de audit pentru a analiza conturi selectate din bilanțurile inițiale aferente situațiilor financiare auditate anterior pentru a evalua modul în care anumite aspecte care implică estimări contabile și raționamente, de exemplu, un provizion pentru returnări de marfă, au fost rezolvate pe baza înțelegerii ulterioare.
- Efectuarea unor proceduri asupra reconcilierilor conturilor sau a altor reconcilieri întocmite de entitate, inclusiv examinarea reconcilierilor efectuate în perioade intermediare.
- Efectuarea unor tehnici de audit asistate de calculator, precum extragerea datelor („data mining”), pentru a testa anomaliile dintr-o populație.
- Testarea integrității înregistrărilor sau a tranzacțiilor generate de calculator.
- Căutarea de probe de audit suplimentare din surse exterioare entității auditate.

Răspunsuri specifice – denaturări care rezultă din raportarea financiară frauduloasă

Următoarele sunt exemple de răspunsuri la evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a raportării financiare frauduloase:

Recunoașterea veniturilor

- Aplicarea unor proceduri analitice de fond asupra veniturilor, utilizând date dezagregate, de exemplu, compararea veniturilor raportate în fiecare lună și pe fiecare linie de produse sau segment de activitate în timpul perioadei curente cu perioadele anterioare comparabile. Tehnicile de audit asistate de calculator pot fi utile în identificarea relațiilor sau tranzacțiilor generatoare de venituri neobișnuite sau neașteptate.

- Confirmarea cu clienții a anumitor termene contractuale relevante și absența acordurilor separate, deoarece contabilizarea adecvată este deseori influențată de astfel de termene și acorduri, iar baza de acordare a rabaturilor sau perioada pe care o vizează acestea este deseori slab documentată. De exemplu, criteriile de acceptare, termenele de livrare și de plată, absența obligațiilor viitoare sau continue ale vânzătorului, dreptul de a returna produsul, valorile de revânzare garantate sau prevederile de anulare sau de rambursare sunt deseori relevante în astfel de circumstanțe.
- Interviewarea personalului din cadrul entității responsabil de vânzări și de marketing sau a consilierilor juridici interni cu privire la vânzările sau expedierile efectuate aproape de finalul perioadei și la cunoștințele acestora despre orice termene sau condiții neobișnuite asociate acestor tranzacții.
- Prezența fizică în una sau în mai multe locații la finalul perioadei pentru a observa bunurile care se expediază sau sunt pregătite pentru expediție (sau returnurile care urmează a fi procesate) și efectuarea altor proceduri adecvate pentru delimitarea în timp a vânzărilor și a stocurilor.
- Pentru situațiile în care tranzacțiile generatoare de venit sunt inițiate, procesate și înregistrate electronic, testarea controalelor pentru a determina dacă acestea oferă o asigurare a faptului că tranzacțiile generatoare de venit înregistrate au avut loc și au fost înregistrate corespunzător.

Cantitățile de stocuri

- Examinarea listelor de inventar ale entității pentru a identifica locații sau elemente care necesită o atenție specială în timpul sau după inventarierea fizică a stocurilor.
- Observarea inventarierii în anumite locații în mod inopinat sau desfășurarea inventarului în toate locațiile la aceeași dată.
- Desfășurarea inventarului la finalul perioadei de raportare sau aproape de acesta pentru a minimiza riscul de manipulare neadecvată în timpul perioadei dintre data efectuării inventarului și finalul perioadei de raportare.
- Efectuarea unor proceduri suplimentare în timpul observării inventarierii, de exemplu, examinarea mai riguroasă a conținutului elementelor ambalate în cutii, a modului în care sunt etichetate sau stivuite bunurile (de exemplu, pătrate goale) și a calității (adică puritatea, clasa sau concentrația) substanțelor lichide precum parfumurile sau substanțele chimice specializate. Utilizarea activității unui expert ar putea fi utilă în acest scop.
- Compararea cantităților din perioada curentă cu cele din perioadele anterioare, după clase sau categorii ale stocurilor, locație sau alte criterii, sau compararea cantităților inventariate cu înregistrările permanente.
- Utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator pentru a testa mai departe compilarea inventarierii fizice a stocurilor – de exemplu, sortarea pe baza

numerelor de etichetare pentru a testa controalele etichetărilor sau pe baza numărului curent al elementelor pentru a testa posibilitatea omiterii sau duplicării unui element.

Estimările conducerii

- Apelarea la un expert pentru a elabora estimări independente spre a fi comparate cu estimările conducerii.
- Extinderea interviurilor la persoanele din afara conducerii și a departamentului de contabilitate pentru a corobora capacitatea și intenția conducerii de a pune în aplicare planuri relevante pentru elaborarea estimărilor.

Răspunsuri specifice – Denaturări care rezultă din deturnarea activelor

Circumstanțe diferite ar dicta în mod necesar răspunsuri diferite. În mod normal, răspunsul de audit la un risc evaluat de denaturare semnificativă cauzată de fraudă care are legătură cu deturnarea activelor ar fi direcționat asupra anumitor solduri ale conturilor și clase de tranzacții. Deși unele dintre răspunsurile de audit exemplificate în cele două categorii de mai sus pot fi aplicate în astfel de circumstanțe, aria de acoperire a activității trebuie corelată cu informațiile specifice privind riscul de deturnare a activelor identificat.

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de răspunsuri la evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă ca urmare a deturnării activelor:

- Numărarea banilor lichizi sau a titlurilor de valoare la închiderea exercițiului financiar sau aproape de aceasta.
- Confirmarea activității din cont direct cu clienții (inclusiv notele de credit și returnarea mărfurilor vândute, precum și datele la care au fost executate plățile) pentru perioada auditată.
- Analiza recuperărilor din conturile prescrise.
- Analiza deficitului de stoc după locație sau după tipul produsului.
- Compararea indicilor-cheie pentru stocuri cu norma sectorului de activitate.
- Revizuirea documentației justificative pentru reducerile în listele de inventar permanent.
- Efectuarea unei analize comparative computerizate a listei de vânzători cu o listă a angajaților pentru a identifica similitudini între adrese sau numere de telefon.
- Efectuarea unei căutări computerizate a statelor de plată pentru a identifica dubluri ale adreselor, ale numerelor de identificare ale angajaților sau ale numerelor de identificare fiscală ori ale conturilor bancare.
- Revizuirea dosarelor angajaților pentru a le identifica pe cele care conțin puține probe sau care nu conțin nicio probă privind activitatea acestora, de exemplu, lipsa evaluărilor performanței.

RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI PRIVIND FRAUDA
ÎNTR-UN AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

- Analiza reducerilor aplicate sau a retururilor de mărfuri vândute pentru a identifica tendințe sau tipare neobișnuite.
- Confirmarea unor termene specifice ale contractelor cu terțe părți.
- Obținerea unor probe privind desfășurarea contractelor conform termenelor.
- Revizuirea conformității cheltuielilor mari și neobișnuite.
- Revizuirea autorizării și a valorii contabile a împrumuturilor contractate de conducerea superioară și părțile afiliate.
- Revizuirea nivelului și a conformității rapoartelor de cheltuieli transmise de conducerea superioară.

Exemple de circumstanțe care indică posibilitatea existenței fraudei

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de circumstanțe care indică posibilitatea ca situațiile financiare să conțină denaturări semnificative cauzate de fraude.

Discrepanțe în înregistrările contabile, inclusiv:

- Tranzacții care nu sunt înregistrate în mod complet sau la timp ori care sunt înregistrate necorespunzător din punctul de vedere al valorii, al perioadei contabile, al clasificării sau al politicii entității.
- Solduri sau tranzacții nejustificate sau neautorizate.
- Ajustări efectuate în ultimul moment care afectează semnificativ rezultatele financiare.
- Probe privind accesul angajaților la sisteme și înregistrări inconsecvente cu ceea ce este necesar pentru a-și îndeplini sarcinile pentru care sunt autorizați.
- Informații sau reclamații comunicate auditorului în legătură cu presupuse fraude.

Probe contradictorii sau lipsă, inclusiv:

- Documente lipsă.
- Documente care par să fi fost modificate.
- Indisponibilitatea altor documente decât cele fotocopyate sau transmise electronic, atunci când ar trebui să existe documentele în format original.
- Elemente semnificative neexplicate în reconcilieri.
- Modificări neobișnuite în bilanț sau modificări ale tendințelor sau ale unor indicatori sau relații importante din situațiile financiare – de exemplu, creanțe care cresc mai repede decât veniturile.
- Răspunsuri inconsecvente, vagi sau neplauzibile din partea conducerii sau a angajaților obținute în urma interviurilor sau a procedurilor analitice.
- Discrepanțe neobișnuite între înregistrările entității și răspunsurile de confirmare.
- Un număr mare de înregistrări pe credit și alte ajustări în conturile de creanțe.
- Diferențe neexplicate sau explicate necorespunzător între subregistru conturilor de creanțe și contul de control sau între declarațiile clienților și subregistru conturilor de creanțe.

- Cecuri anulate care lipsesc sau nu există, în condițiile în care cecurile anulate sunt de obicei returnate entității cu un extras de cont.
- Lipsa unor stocuri sau active corporale cu importanță semnificativă.
- Probe electronice indisponibile sau lipsă, inconsecvente cu politicile sau cu practicile entității de păstrare a evidențelor.
- Mai puține răspunsuri la confirmări decât s-a preconizat sau un număr mai mare de răspunsuri decât s-a preconizat.
- Incapacitatea de a produce probe cu privire la activitățile de testare și punere în aplicare a dezvoltărilor de sisteme și a modificărilor de programe importante pentru modificările și implementările de sisteme din anul curent.

Relații problematice sau neobișnuite între auditor și conducere, inclusiv:

- Interzicerea accesului la înregistrări, facilități, anumiți angajați, clienți, vânzători sau alte persoane de la care ar putea fi obținute probe de audit.
- Presiuni inutile legate de timp impuse de către conducere pentru rezolvarea unor aspecte complexe sau controversate.
- Reclamații din partea conducerii cu privire la modul de desfășurare a auditului sau intimidarea de către conducere a membrilor echipei misiunii, în special în legătură cu evaluarea critică a auditorului privind probele de audit sau rezolvarea unor eventuale neînțelegeri cu conducerea.
- Întârzieri neobișnuite din partea entității în ceea ce privește furnizarea informațiilor solicitate.
- Refuzul de a-i acorda auditorului acces la fișiere electronice cheie pentru a fi testate prin utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator.
- Interzicerea accesului la angajații sau la facilitățile operaționale IT cheie, inclusiv la personalul implicat în securitate, operațiuni și dezvoltare de sisteme.
- Refuzul de a adăuga sau de a revizui prezentările de informații din situațiile financiare pentru a le face mai complete și mai inteligibile.
- Refuzul de a trata la timp deficiențele identificate în controlul intern.

Altele

- Refuzul conducerii de a-i permite auditorului să se întâlnească în particular cu persoanele responsabile cu governanța.
- Politici contabile care par a diferi de normele specifice sectorului de activitate.
- Modificări frecvente ale estimărilor contabile care nu par a rezulta din modificarea circumstanțelor.
- Toleranță față de încălcările codului de conduită a entității.

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 250
(REVIZUIT)**

**LUAREA ÎN CONSIDERARE A LEGILOR
ȘI A REGLEMENTĂRILOR ÎNTR-UN AUDIT
AL SITUAȚIILOR FINANCIARE**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise
începând cu 15 decembrie 2017 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1
Efectul legilor și reglementărilor.....	2
Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările	3-9
Data intrării în vigoare	10
Obiective	11
Definiție	12
Cerințe	
Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările	13-18
Proceduri de audit pentru cazurile în care este identificată sau suspectată neconformitatea	19-22
Comunicarea și raportarea neconformității identificate sau suspectate....	23-29
Documentarea	30
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările	A1-A8
Definiție	A9-A10
Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările	A11-A16
Proceduri de audit pentru cazurile în care este identificată sau suspectată neconformitatea	A17-A25
Comunicarea și raportarea neconformității identificate sau suspectate....	A26-A34
Documentarea	A35-A36

Standardul Internațional de Audit (ISA) 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a lua în considerare legile și reglementările într-un audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA nu se aplică altor misiuni de asigurare în care auditorul este contractat în mod specific pentru a testa și raporta separat cu privire la conformitatea cu legile sau reglementările specifice.

Efectul legilor și reglementărilor

2. Efectul legilor și reglementărilor asupra situațiilor financiare variază în mod considerabil. Legile și reglementările sub incidența cărora intră o entitate constituie cadrul legal și de reglementare. Prevederile anumitor legi sau reglementări au un efect direct asupra situațiilor financiare prin faptul că acestea determină valorile raportate și prezentările din situațiile financiare ale unei entități. Conducerea trebuie să se conformeze cu alte legi sau reglementări care stabilesc prevederile în conformitate cu care entității i se permite să își desfășoare activitatea, dar nu au un efect direct asupra situațiilor financiare ale unei entități. Unele entități activează în segmente de activitate foarte strict reglementate (precum băncile și companiile din industria chimică). Altele intră doar sub incidența multor legi și reglementări care fac referire, în general, la aspectele operaționale ale activității (precum cele legate de siguranța și sănătatea la locul de muncă și șanse egale de angajare). Neconformitatea cu legile și reglementările poate avea ca rezultat amenzi, litigii sau alte consecințe care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare ale entității.

Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările (A se vedea punctele A1-A8)

3. Este responsabilitatea conducerii, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernarea, să se asigure că operațiunile entității se desfășoară în conformitate cu prevederile legilor și reglementărilor, inclusiv în conformitate cu prevederile legilor și reglementărilor care determină valorile raportate și prezentările din situațiile financiare ale unei entități.

Responsabilitatea auditorului

4. Cerințele din prezentul ISA au ca scop asistarea auditorului în identificarea denaturării semnificative a situațiilor financiare cauzată de neconformitatea cu legile și reglementările. Cu toate acestea, auditorul nu este responsabil pentru prevenirea neconformității și nu pot exista așteptări ca acesta să detecteze neconformitatea cu toate legile și reglementările.
5. Auditorul este responsabil pentru obținerea unei asigurări rezonabile că situațiile financiare, per ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.¹ În desfășurarea unui audit al situațiilor

1 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 5.

financiare, auditorul ia în considerare cadrul legal și de reglementare aplicabil. Ca urmare a limitărilor inerente ale unui audit, există un risc inevitabil ca unele denaturări semnificative din situațiile financiare să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat și efectuat în mod adecvat în conformitate cu ISA-urile.² În contextul legilor și reglementărilor, posibilele efecte ale limitărilor inerente ale capacității auditorului de a detecta denaturările semnificative sunt mai mari din motive precum:

- Existența unui număr mare de legi și reglementări, care se referă în principal la aspectele operaționale ale unei entități, care, în mod obișnuit, nu afectează situațiile financiare și nu sunt stocate de sistemele informaționale ale entității relevante pentru raportarea financiară.
- Neconformitatea poate presupune un comportament prin care se încearcă disimularea acesteia, precum complicitate, falsificare, neînregistrarea deliberată a tranzacțiilor, neglijarea controalelor de către conducere sau declarații false intenționate către auditor.
- Măsura în care o faptă constituie o neconformitate este în cele din urmă un aspect care trebuie determinat de o instanță sau alt organism de arbitraj adecvat.

De obicei, cu cât data neconformității este mai îndepărtată de evenimentele și tranzacțiile reflectate în situațiile financiare, cu atât mai mici sunt șansele ca auditorul să ia la cunoștință sau să identifice neconformitatea.

6. Prezentul ISA face distincție între responsabilitățile auditorului în raport cu conformitatea cu două categorii diferite de legi și reglementări, după cum urmează: (A se vedea punctele A6, A12-A13)
 - (a) Prevederile legilor și reglementărilor care au, în general, un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative din situațiile financiare, precum legile și reglementările fiscale și cele privind pensiile (a se vedea punctul 14) (A se vedea punctul A12) și
 - (b) Alte legi și reglementări care nu au un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor din situațiile financiare, dar cu care conformitatea poate fi fundamentală în ceea ce privește aspectele operaționale ale entității, capacitatea unei entități de a-și continua activitatea sau de a evita penalități majore (de exemplu, conformitatea cu termenii unei licențe de exploatare, conformitatea cu cerințele de reglementare privind solvabilitatea sau conformitatea cu reglementările privind mediul); neconformitatea cu astfel de legi și reglementări poate avea, deci, un efect semnificativ asupra situațiilor financiare (a se vedea punctul 15). (A se vedea punctul A13)
7. În prezentul ISA sunt specificate cerințe distincte pentru fiecare dintre categoriile de legi și reglementări de mai sus. Pentru categoria la care se face

2 ISA 200, punctele A53-A54.

referire la punctul 6 (a), responsabilitatea auditorului este de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la conformitatea cu prevederile respectivelor legi și reglementări. Pentru categoria la care se face referire la punctul 6 (b), responsabilitatea auditorului este limitată la efectuarea de proceduri de audit specifice care să faciliteze identificarea neconformității cu acele legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

8. Prezentul ISA impune auditorului să fie atent la posibilitatea ca alte proceduri de audit aplicate în scopul formulării unei opinii cu privire la situațiile financiare să aducă în atenția sa cazuri de neconformitate. Păstrarea scepticismului profesional pe parcursul auditului, după cum este prevăzut în ISA 200³, este importantă în acest context, dată fiind amploarea legilor și reglementărilor care afectează entitatea.
9. Auditorul poate avea responsabilități suplimentare impuse de legi, reglementări sau cerințele etice relevante privind neconformitatea entității cu legile și reglementările, care le pot depăși pe cele din prezentul ISA sau pot diferi de acestea, precum: (A se vedea punctul A8)
 - (a) Răspunsul la situațiile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările, inclusiv cu cerințele privind comunicarea specifică cu membrii conducerii și cu persoanele responsabile cu guvernanta, evaluarea caracterului adecvat al răspunsurilor acestora la situațiile de neconformitate și stabilirea măsurii în care sunt necesare acțiuni ulterioare,
 - (b) Comunicarea situațiilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările către alți auditori (de exemplu, într-un audit al situațiilor financiare ale grupului) și
 - (c) Documentarea situațiilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările.

Conformarea cu orice responsabilități adiționale poate furniza informații suplimentare relevante pentru activitatea auditorului în conformitate cu prezentul ISA și cu alte ISA-uri (de exemplu, cu privire la integritatea conducerii sau, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta).

Data intrării în vigoare

10. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2017 sau ulterior acestei date.

Obiective

11. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Obținerea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la conformitatea cu prevederile acelor legi și reglementări care, în general, au un

3 ISA 200, punctul 15.

efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative din situațiile financiare,

- (b) Efectuarea de proceduri de audit specifice pentru a ajuta la identificarea cazurilor de neconformitate cu alte legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și
- (c) Furnizarea de răspunsuri adecvate la cazurile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările întâlnite pe parcursul auditului.

Definiție

12. În contextul prezentului ISA, următorul termen are înțelesul atribuit mai jos:

Neconformitate – Omisiuni sau fapte comise de entitate, intenționat sau nu, de către entitate, persoanele responsabile cu guvernanta, conducere sau alte persoane care lucrează pentru entitate sau sub îndrumarea entității, care contravin legilor sau reglementărilor în vigoare. Neconformitatea nu include conduita personală neadecvată care nu are legătură cu activitățile de afaceri ale entității. (A se vedea punctele A9-A10)

Cerințe

Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările

- 13. Ca parte a obținerii unei înțelegeri a entității și a mediului său în conformitate cu ISA 315 (Revizuit)⁴, auditorul trebuie să obțină o înțelegere generală a:
 - (a) Cadrelui legal și de reglementare aplicabil entității și segmentului sau sectorului de activitate în care operează entitatea și
 - (b) Modulii în care entitatea se conformează respectivului cadru. (A se vedea punctul A11)
- 14. Auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la conformitatea cu prevederile acelor legi și reglementări care, în general, au un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative din situațiile financiare. (A se vedea punctul A12)
- 15. Auditorul trebuie să efectueze următoarele proceduri de audit pentru a facilita identificarea cazurilor de neconformitate cu alte legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare: (A se vedea punctele A13-A14)
 - (a) Intervievarea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la măsura în care entitatea se conformează cu astfel de legi și reglementări și

4 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 11.

- (b) Inspectarea corespondenței, dacă există, cu autoritățile relevante de autorizare sau reglementare.
16. Pe parcursul auditului, auditorul trebuie să fie atent la posibilitatea ca alte proceduri de audit aplicate să aducă în atenția sa cazuri de neconformitate sau suspiciuni de neconformitate cu legile și reglementările. (A se vedea punctul A15)
17. Auditorul trebuie să solicite conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu governanța să furnizeze declarații scrise cu privire la faptul că toate cazurile cunoscute de neconformitate sau suspiciunile de neconformitate cu legile și reglementările al căror efect ar trebui luat în considerare la întocmirea situațiilor financiare au fost prezentate auditorului. (A se vedea punctul A16)
18. În absența neconformității identificate sau suspectate, nu este necesar ca auditorul să efectueze alte proceduri de audit cu privire la conformitatea entității cu legile și reglementările, altele decât cele stabilite la punctele 13-17.

Proceduri de audit pentru cazurile în care este identificată sau suspectată neconformitatea

19. Dacă auditorul ia cunoștință de informații privind un caz de neconformitate sau suspiciuni de neconformitate cu legile și reglementările, auditorul trebuie să obțină: (A se vedea punctele A17-A18)
- (a) O înțelegere a naturii faptei și a circumstanțelor în care aceasta a avut loc și
- (b) Informații suplimentare pentru a evalua posibilul efect asupra situațiilor financiare. (A se vedea punctul A19)
20. Dacă auditorul suspectează o posibilă neconformitate, auditorul trebuie să discute situația cu membrii de la nivelul adecvat de conducere și, după caz, cu persoanele responsabile cu governanța, exceptând cazul în care acest demers este interzis prin legislație sau reglementări. Dacă membrii conducerii sau, după caz, persoanele responsabile cu governanța nu furnizează suficiente informații care să sprijine faptul că entitatea se conformează cu legile și reglementările, iar, potrivit raționamentului auditorului, efectul neconformității suspectate poate fi semnificativ pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să ia în considerare necesitatea de a obține consiliere juridică. (A se vedea punctele A20-A22)
21. Dacă nu se pot obține suficiente informații cu privire la suspiciunea de neconformitate, auditorul trebuie să evalueze efectul lipsei de suficiente probe de audit adecvate asupra opiniei sale.
22. Auditorul trebuie să evalueze implicațiile neconformității identificate sau suspectate în raport cu alte aspecte ale auditului, inclusiv evaluarea de către auditor a riscului și credibilitatea declarațiilor scrise, și să ia măsurile corespunzătoare. (A se vedea punctele A23-A25)

Comunicarea și raportarea neconformității identificate sau suspectate

Comunicarea neconformității identificate sau suspectate către persoanele responsabile cu guvernanta

23. Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, și deci sunt la curent cu aspectele care presupun neconformitatea identificată sau suspectată deja comunicată de către auditor⁵, auditorul trebuie să le comunice persoanelor responsabile cu guvernanta aspectele care implică neconformitatea cu legile și reglementările de care ia cunoștință pe parcursul auditului, altele decât aspectele care sunt, în mod evident, nesemnificative, cu excepția cazului în care acest lucru este interzis prin legislație sau reglementări.
24. Dacă, potrivit raționamentului auditorului, neconformitatea la care se face referire la punctul 23 este considerată a fi intenționată și semnificativă, auditorul trebuie să comunice acest aspect persoanelor responsabile cu guvernanta cât mai curând posibil.
25. Dacă auditorul suspectează că membrii conducerii sau persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicați (implicate) în cazul de neconformitate, auditorul trebuie să comunice acest aspect următorului nivel ierarhic superior din cadrul entității, dacă există, precum un comitet de audit sau un consiliu de supraveghere. În cazul în care nu există o autoritate superioară sau dacă auditorul consideră că nu se vor lua măsuri în urma comunicării ori nu știe cu certitudine cărei persoane trebuie să raporteze, auditorul trebuie să ia în considerare necesitatea de a obține consiliere juridică.

Posibilele implicații ale neconformității identificate sau suspectate asupra raportului auditorului (A se vedea punctele A26-A27)

26. Dacă auditorul concluzionează că neconformitatea identificată sau suspectată are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și că nu a fost reflectată în mod corespunzător în situațiile financiare, auditorul trebuie, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit), să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară cu privire la situațiile financiare.⁶
27. În cazul în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta împiedică auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a evalua măsura în care neconformitatea care ar putea fi semnificativă pentru situațiile financiare există sau este probabil să existe, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau să declare imposibilitatea de a exprima o opinie asupra situațiilor financiare pe baza unei limitări a ariei de acoperire a auditului în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).⁷
28. Dacă auditorul nu poate determina măsura în care există neconformitatea mai degrabă din cauza limitărilor impuse de circumstanțe decât a celor impuse de

5 ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 13.

6 ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*, punctele 7-8.

7 ISA 705 (Revizuit), punctele 7 și 9.

conducere sau de către persoanele responsabile cu governanța, auditorul trebuie să evalueze efectul asupra opiniei sale în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).

Raportarea neconformității identificate sau suspectate către o autoritate competentă din afara entității

29. Dacă auditorul a identificat sau suspectează neconformitatea cu legile și reglementările, auditorul trebuie să determine măsura în care legile, reglementările sau cerințele etice relevante: (A se vedea punctele A28-A34)
- (a) Impun auditorului să raporteze unei autorități competente din afara entității.
 - (b) Stabilesc responsabilitățile în baza cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității poate fi adecvată în circumstanțele date.

Documentarea

30. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit⁸ cazurile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările și: (A se vedea punctele A35-A36)
- (a) Procedurile de audit efectuate, raționamentele profesionale semnificative făcute și concluziile la care s-a ajuns pe baza acestora și
 - (b) Discuțiile cu membrii conducerii, persoanele responsabile cu governanța și alte persoane privind aspectele semnificative care au legătură cu cazul de neconformitate, inclusiv modul în care conducerea și, dacă este cazul, persoanele responsabile cu governanța au răspuns la problema respectivă.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările (A se vedea punctele 3-9)

- A1. Este responsabilitatea conducerii, sub supravegherea persoanelor responsabile cu governanța, să asigure faptul că operațiunile entității sunt derulate în conformitate cu legile și reglementările. Legile și reglementările pot afecta situațiile financiare ale unei entități în diferite moduri: de exemplu, cel mai direct, ele pot afecta prezentările specifice de informații care trebuie incluse de entitate în situațiile financiare sau pot prescrie cadrul de raportare financiară aplicabil. Ele pot stabili, de asemenea, anumite drepturi și obligații

8 ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6.

legale ale entității, dintre care unele pot fi recunoscute în situațiile financiare ale acesteia. În plus, legile și reglementările pot impune penalizări în cazurile de neconformitate.

A2. În cele ce urmează sunt prezentate exemple de tipuri de politici și proceduri pe care o entitate le poate implementa pentru a facilita prevenirea și detectarea neconformității cu legile și reglementările:

- Monitorizarea cerințelor legale și asigurarea faptului că sunt proiectate proceduri operaționale pentru îndeplinirea acestor cerințe.
- Instituirea și utilizarea unor sisteme adecvate de control intern.
- Elaborarea, promovarea și respectarea unui cod de conduită.
- Asigurarea faptului că angajații sunt pregătiți corespunzător și înțeleg codul de conduită.
- Monitorizarea conformității cu codul de conduită și adoptarea măsurilor disciplinare adecvate în privința angajaților care nu se conformează acestuia.
- Contractarea serviciilor unor consilieri juridici care să asiste la monitorizarea cerințelor legale.
- Păstrarea unui registru conținând legile și reglementările semnificative cu care entitatea trebuie să se conformeze în cadrul segmentului său specific de activitate și a unei evidențe a reclamațiilor.

În entitățile mai mari, aceste politici și proceduri pot fi completate prin desemnarea responsabilităților corespunzătoare următoarelor:

- Unei funcții de audit intern.
- Unui comitet de audit.
- Unei funcții de conformitate.

Responsabilitatea auditorului

A3. Neconformitatea entității cu legile și reglementările poate avea drept rezultat denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. Detectarea neconformității, indiferent de pragul de semnificație, poate afecta alte aspecte ale auditului, inclusiv, de exemplu, luarea în considerare de către auditor a integrității conducerii, a persoanelor responsabile cu guvernanta sau a angajaților.

A4. Măsura în care o faptă constituie o neconformitate cu legile și reglementările care nu poate fi constatată de către auditor deoarece depășește competența profesională a acestuia este un aspect care trebuie determinat de o instanță sau de alt organism de judecată corespunzător. Cu toate acestea, formarea și experiența auditorului, precum și înțelegerea de către acesta a entității și a segmentului sau sectorului de activitate în care activează pot crea o bază pentru a

recunoaște că anumite fapte, care atrag atenția auditorului pot constitui neconformitate cu legile și reglementările.

- A5. În conformitate cu cerințele statutare specifice, auditorului i se poate impune, în mod specific, să raporteze, ca parte a auditului situațiilor financiare, cu privire la măsura în care entitatea se conformează cu anumite prevederi din legi sau reglementări. În aceste circumstanțe, ISA 700 (Revizuit)⁹ sau ISA 800 (Revizuit)¹⁰ tratează modul în care aceste responsabilități de audit sunt abordate în raportul auditorului. Mai mult, în cazul în care există cerințe statutare de raportare specifice, poate fi necesar ca planul de audit să includă teste adecvate privind conformitatea cu respectivele prevederi ale legilor și reglementărilor.

Categorii de legi și reglementări (A se vedea punctul 6)

- A6. Natura și circumstanțele entității pot avea impact asupra măsurii în care legile și reglementările relevante se încadrează în categoriile de legi și reglementări descrise la punctul 6 (a) sau (b). Exemplele de legi și reglementări care ar putea fi incluse în categoriile prezentate la punctul 6 le cuprind pe cele care tratează:

- Frauda, corupția și mita.
- Spălarea banilor, finanțarea terorismului și câștigurile din infracțiuni.
- Piețele și tranzacțiile bursiere.
- Produsele și serviciile bancare și alte produse și servicii financiare.
- Protecția datelor.
- Datoriile și plățile asociate impozitelor și pensiilor.
- Protecția mediului.
- Sănătatea și siguranța publică. Considerente specifice entităților din sectorul public.

- A7. În sectorul public pot exista responsabilități de audit suplimentare în raport cu luarea în considerare a legilor și reglementărilor care pot face referire la auditul situațiilor financiare sau care se pot extinde la alte aspecte ale operațiunilor entității.

Responsabilități suplimentare stabilite de legislație, reglementări sau cerințele etice relevante (A se vedea punctul 9)

- A8. Legislația, reglementările sau cerințele etice relevante pot impune auditorului să efectueze proceduri suplimentare și să ia măsuri ulterioare. De exemplu, *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele*

9 ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 43.

10 ISA 800 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special*, punctul 11.

Internaționale privind Independența) (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili prevede ca auditorul să ia măsuri pentru a răspunde la cazurile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările și să determine dacă sunt necesare acțiuni suplimentare. Aceste măsuri pot include comunicarea cazurilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările către alți auditori din cadrul grupului, inclusiv unui partener de misiune la nivelul grupului, auditorilor componentelor sau altor auditori care efectuează lucrări legate de componentele unui grup, în alte scopuri decât cel al auditului situațiilor financiare ale grupului.¹¹

Definiție (A se vedea punctul 12)

- A9. Cazurile de neconformitate cu legile și reglementările includ tranzacțiile efectuate de entitate sau în numele entității de către persoanele responsabile cu governanța, conducere sau alte persoane care lucrează pentru entitate sau sub îndrumarea entității.
- A10. Cazurile de neconformitate includ, de asemenea, și conduita personală neadecvată care are legătură cu activitățile de afaceri ale entității, de exemplu, în circumstanțele în care o persoană care deține o poziție-cheie în conducere a acceptat, în nume personal, din partea unui furnizor al entității, mită în schimbul căreia asigură desemnarea furnizorului în scopul furnizării de servicii sau contracte către entitate.

Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările

Obținerea unei înțelegeri a cadrului legal și de reglementare (A se vedea punctul 13)

- A11. Pentru a obține o înțelegere generală a cadrului legal și de reglementare și a modului în care entitatea se conformează cu acel cadru, auditorul poate, de exemplu:
- Să își utilizeze înțelegerea existentă a domeniului de activitate a entității, a factorilor de reglementare și a altor factori externi,
 - Să aducă la zi înțelegerea acelor legi și reglementări care determină în mod direct valorile raportate și prezentările din situațiile financiare,
 - Să intervieveze conducerea cu privire la alte legi sau reglementări care se preconizează că vor avea un efect fundamental asupra operațiunilor entității,
 - Să intervieveze conducerea cu privire la politicile și procedurile entității privind conformitatea cu legile și reglementările și
 - Să intervieveze conducerea cu privire la politicile sau procedurile adoptate pentru identificarea, evaluarea și contabilizarea despăgubirilor legate de litigii.

¹¹ A se vedea, de exemplu, punctele C360.16 -360.18 din Codul IESBA.

Legile și reglementările care au, în general, un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative din situațiile financiare (A se vedea punctele 6 și 14)

A12. Anumite legi și reglementări sunt bine stabilite, cunoscute entității și în cadrul segmentului sau sectorului de activitate al entității și relevante pentru situațiile financiare ale entității (după cum este specificat la punctul 6 (a)). De exemplu, acestea le-ar putea include pe cele referitoare la:

- Forma și conținutul situațiilor financiare,
- Aspectele de raportare financiară specifice domeniului de activitate,
- Contabilizarea tranzacțiilor aferente contractelor guvernamentale, sau
- Contabilitatea de angajamente sau recunoașterea cheltuielilor aferente impozitului pe profit sau costurilor cu pensiile.

Unele prevederi din aceste legi și reglementări pot fi direct relevante pentru aserțiuni specifice din situațiile financiare (de exemplu, caracterul exhaustiv al prevederilor privind impozitul pe profit), în timp ce altele pot fi direct relevante pentru situațiile financiare per ansamblu (de exemplu, situațiile necesare pentru constituirea unui set complet de situații financiare). Scopul cerinței de la punctul 14 este ca auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la determinarea valorilor și prezentărilor din situațiile financiare în conformitate cu prevederile relevante din respectivele legi și reglementări.

Neconformitatea cu alte prevederi ale unor astfel de legi și reglementări și cu alte legi și reglementări poate avea ca rezultat amenzi, litigii sau alte consecințe pentru entitate, ale căror costuri ar putea fi necesar să fie prezentate în situațiile financiare, dar care nu se consideră că ar avea un efect direct asupra situațiilor financiare după cum este specificat la punctul 6 (a).

Proceduri de identificare a cazurilor de neconformitate – alte legi și reglementări (A se vedea punctele 6 și 15)

A13. Anumite legi și reglementări pot necesita o atenție specială din partea auditorului deoarece au un efect fundamental asupra operațiunilor entității (după cum este specificat la punctul 6(b)). Neconformitatea cu legile și reglementările care au un efect fundamental asupra operațiunilor entității pot determina entitatea să își înceteze operațiunile sau pot aduce în discuție continuitatea activității entității.¹² De exemplu, neconformitatea cu cerințele aferente autorizării entității sau altui drept de a-și desfășura operațiunile ar putea avea un asemenea impact (de exemplu, în cazul unei bănci, neconformitatea cu cerințele legate de capital sau investiții). Există, de asemenea, numeroase legi și reglementări care se referă, în principal, la aspectele operaționale ale entității care, în mod obișnuit, nu afectează situațiile

¹² A se vedea ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*.

financiare și nu sunt stocate de sistemele informaționale ale entității relevante pentru raportarea financiară.

- A14. Întrucât consecințele altor legi și reglementări asupra raportării financiare pot varia în funcție de operațiunile entității, procedurile de audit prevăzute la punctul 15 au scopul de a aduce în atenția auditorului cazurile de neconformitate cu legile și reglementările care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

Neconformitatea adusă în atenția auditorului prin alte proceduri de audit (A se vedea punctul 16)

- A15. Procedurile de audit aplicate în vederea formulării unei opinii cu privire la situațiile financiare pot aduce în atenția auditorului cazuri de neconformitate sau suspiciuni de neconformitate cu legile și reglementările. De exemplu, astfel de proceduri de audit pot include:

- Citirea minutelor,
- Interviewarea conducerii entității și a consilierilor juridici interni sau externi cu privire la litigii, revendicări și evaluări și
- Efectuarea de teste de detaliu semnificative asupra claselor de tranzacții, soldurilor conturilor sau prezentărilor de informații.

Declarații scrise (A se vedea punctul 17)

- A16. Dat fiind faptul că efectul legilor și reglementărilor asupra situațiilor financiare poate varia considerabil, declarațiile scrise furnizează probe de audit necesare despre cunoștințele conducerii cu privire la cazurile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările, ale căror efecte pot avea un impact semnificativ asupra situațiilor financiare. Cu toate acestea, declarațiile scrise în sine nu oferă suficiente probe de audit adecvate și, în consecință, nu afectează natura și nivelul de detaliere ale altor probe de audit care urmează a fi obținute de auditor.¹³

Proceduri de audit pentru cazurile în care este identificată sau suspectată neconformitatea

Indicii ale neconformității cu legile și reglementările (A se vedea punctul 19)

- A17. Auditorul poate lua cunoștință de informații cu privire la cazurile de neconformitate cu legile și reglementările nu doar în urma efectuării procedurilor specificate la punctele 13-17 (de exemplu, în cazul în care auditorul este înștiințat cu privire la neconformitate de către o persoană care semnalează nereguli).
- A18. Următoarele aspecte pot indica neconformitatea cu legile și reglementările:
- Investigații efectuate de către organizațiile de reglementare și departamentele guvernamentale sau plata unor amenzi sau penalități.

¹³ ISA 580, *Declarații scrise*, punctul 4

- Plăți pentru servicii nespecificate sau împrumuturi acordate consultantilor, părților afiliate, angajaților sau angajaților guvernamentali.
- Comisioane din vânzări sau onorarii ale agenților care par exagerate în raport cu cele plătite în mod obișnuit de către entitate sau practicate în domeniul său de activitate ori pentru serviciile de care a beneficiat în realitate.
- Achiziții la prețuri mult mai ridicate sau mai scăzute decât prețul pieței.
- Plăți neobișnuite efectuate în numerar, achiziții sub formă de cecuri plătibile la purtător sau transferuri către conturi bancare numerotate.
- Tranzacții neobișnuite cu companii înregistrate în țări considerate paradisuri fiscale.
- Plăți pentru bunuri sau servicii făcute către alte țări decât cele din care au provenit bunurile sau serviciile.
- Plăți efectuate în lipsa unei documentații corespunzătoare privind controlul schimbului valutar.
- Existența unui sistem informatic care, din cauza modului de proiectare sau accidental, nu poate furniza o pistă de audit adecvată sau suficiente probe de audit.
- Tranzacții neautorizate sau tranzacții înregistrate necorespunzător.
- Comentarii negative din media.

Aspecte relevante pentru evaluarea auditorului (A se vedea punctul 19(b))

A19. Aspectele relevante pentru evaluarea de către auditor a efectului posibil asupra situațiilor financiare includ:

- Posibilele consecințe financiare ale neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările asupra situațiilor financiare, inclusiv, de exemplu, aplicarea de amenzi, penalități, daune, amenințarea cu exproprierea de active, sistarea forțată a operațiunilor și litigii.
- Măsura în care posibilele consecințe financiare impun prezentarea de informații.
- Măsura în care posibilele consecințe financiare sunt atât de serioase încât pun la îndoială prezentarea fidelă a situațiilor financiare sau fac, în alt mod, situațiile financiare să inducă în eroare.

Proceduri de audit și comunicarea neconformității identificate sau suspectate cu membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernanța (A se vedea punctul 20)

- A20. Auditorul trebuie să discute cazurile suspectate de neconformitate cu nivelul de conducere adecvat și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernarea, întrucât acestea pot furniza probe de audit suplimentare. De exemplu, auditorul poate confirma că membrii conducerii și, după caz, persoanele responsabile cu guvernarea au aceeași înțelegere a faptelor și circumstanțelor relevante pentru tranzacțiile sau evenimentele care au generat suspiciunea de neconformitate cu legile și reglementările.
- A21. Cu toate acestea, în anumite jurisdicții, legile sau reglementările pot restricționa comunicarea auditorului cu membrii conducerii sau cu persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la anumite aspecte. Legile sau reglementările pot interzice în mod specific o comunicare, sau altă acțiune, care ar putea prejudicia anchetarea de către o autoritate competentă a unui act ilegal concret sau a unui act suspectat a fi ilegal, inclusiv alertarea entității, de exemplu, atunci când auditorul trebuie să raporteze neconformitatea identificată sau suspectată unei autorități adecvate potrivit legislației împotriva spălării banilor. În aceste circumstanțe, aspectele luate în considerare de auditor ar putea fi complexe, iar auditorul poate considera că este adecvat să obțină consiliere juridică.
- A22. Dacă membrii conducerii sau, după caz, persoanele responsabile cu guvernarea nu furnizează auditorului suficiente informații care să sprijine faptul că entitatea se conformează cu legile și reglementările, auditorul poate considera că este adecvat să se consulte cu consilierii juridici interni sau externi ai entității cu privire la aplicarea legilor și reglementărilor în circumstanțele date, inclusiv cu privire la posibilitatea existenței fraudei și la posibilele efecte asupra situațiilor financiare. Dacă nu este considerat adecvat ca auditorul să se consulte cu consilierii juridici ai entității sau dacă auditorul nu este mulțumit de opinia consilierilor, auditorul poate considera că este adecvat să se consulte în particular cu alte persoane din cadrul firmei, unei firme din cadrul unei rețele, unui organism profesional sau cu consilierii legali ai auditorului cu privire la măsura în care au fost încălcate legile și reglementările, inclusiv posibilitatea existenței fraudei, posibilele consecințe juridice și acțiunile suplimentare, dacă există, pe care auditorul le poate adopta.

Evaluarea implicațiilor neconformității identificate sau suspectate (A se vedea punctul 22)

- A23. După cum prevede punctul 22, auditorul evaluează implicațiile neconformității identificate sau suspectate în raport cu alte aspecte ale auditului, inclusiv cu riscurile evaluate de către auditor și credibilitatea declarațiilor scrise. Implicațiile unei anumite neconformități identificate sau suspectate variază în funcție de relația dintre comiterea faptei și disimularea, după caz, a activităților specifice de control și nivelul conducerii sau al angajaților care lucrează pentru entitatea implicată sau sub conducerea acesteia, în special implicațiile generate din implicarea celei mai înalte autorități din cadrul entității. După cum este menționat la punctul 9, conformitatea auditorului cu

legislația, reglementările și cerințele etice relevante, acesta poate furniza informații suplimentare relevante pentru responsabilitățile auditorului în conformitate cu punctul 22.

- A24. Exemplele de circumstanțe care l-ar putea determina pe auditor să evalueze implicațiile neconformității identificate sau suspectate asupra credibilității declarațiilor scrise din partea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta includ cazurile în care:
- Auditorul suspectează sau deține probe referitoare la implicarea sau intenția de implicare a conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta în orice caz identificat sau suspectat de neconformitate.
 - Auditorul știe că membrii conducerii și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta au luat cunoștință de o astfel de neconformitate și, în ciuda cerințelor legale sau de reglementare, nu au raportat sau autorizat raportarea faptei respective către o autoritate competentă într-un termen rezonabil.
- A25. În anumite circumstanțe, auditorul poate lua în considerare retragerea din misiune, în cazul în care acest demers este permis de legislație sau reglementări, de exemplu, în cazul în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta nu adoptă măsurile de remediere pe care auditorul le consideră adecvate în circumstanțele date sau dacă neconformitatea identificată sau suspectată pune la îndoială integritatea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta, chiar și dacă neconformitatea respectivă nu este semnificativă pentru situațiile financiare. Auditorul poate considera că este necesar să obțină consiliere juridică pentru a determina măsura în care retragerea din misiune este adecvată. Atunci când auditorul determină faptul că retragerea din misiune este adecvată, acest demers nu substituie conformarea cu alte responsabilități prevăzute de legislație, reglementări sau cerințele etice relevante de a răspunde la cazurile de neconformitate identificată sau suspectată. Mai mult, punctul A9 din ISA 220¹⁴ indică faptul că unele cerințe etice ar putea impune auditorului precedent ca, la solicitarea auditorului succesor propus, să-i furnizeze acestuia din urmă informații cu privire la neconformitatea cu legile și reglementările.

Comunicarea și raportarea neconformităților identificate sau suspectate

Posibilele implicații ale neconformității identificate sau suspectate asupra raportului auditorului (A se vedea punctele 26-28)

- A26. Neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările este comunicată în raportul auditorului atunci când auditorul își modifică opinia în conformitate cu punctele 26-28. În anumite circumstanțe, auditorul poate comunica neconformitatea identificată sau suspectată în raportul auditorului, de exemplu:

14 ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*.

- Atunci când auditorul are alte responsabilități de raportare, în plus față de responsabilitățile auditorului conform ISA-urilor, după cum prevede punctul 43 din ISA 700 (Revizuit),
- Atunci când auditorul determină faptul că neconformitatea identificată sau suspectată este un aspect-cheie de audit și, în consecință, comunică acest aspect în conformitate cu ISA 701¹⁵, exceptând cazul în care se aplică punctul 14 din respectivul ISA, sau
- În cazurile excepționale în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta nu adoptă măsurile de remediere pe care auditorul le consideră adecvate în circumstanțele date și retragerea din misiune nu este posibilă (a se vedea punctul A25), auditorul poate lua în considerare descrierea neconformității identificate sau suspectate într-un paragraf privind Alte aspecte în conformitate cu ISA 706 (Revizuit)¹⁶.

A27. Legile sau reglementările pot împiedica prezentarea publică fie de către conducere, fie de către persoanele responsabile cu guvernanta sau de către auditor a unui aspect specific. De exemplu, legile sau reglementările pot interzice în mod specific o comunicare, sau altă acțiune, care ar putea prejudicia anchetarea de către o autoritate competentă a unui act ilegal concret sau a unui act suspectat a fi ilegal, interzicând inclusiv alertarea entității. Atunci când auditorul intenționează să comunice neconformitatea identificată sau suspectată în raportul auditorului în circumstanțele menționate la punctul A26 sau în alte circumstanțe, astfel de legi sau reglementări ar putea avea implicații asupra capacității auditorului de a descrie aspectul respectiv în raportul auditorului sau, în anumite circumstanțe, de a emite raportul auditorului. În astfel de cazuri, auditorul poate lua în considerare obținerea consilierii juridice pentru a putea determina demersul adecvat.

Raportarea neconformității identificate sau suspectate către o autoritate competentă din afara entității (A se vedea punctul 29)

- A28. Raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității poate fi demersul necesar sau adecvat în circumstanțele date deoarece:
- (a) Legile, reglementările sau cerințele etice relevante impun auditorului să raporteze (a se vedea punctul A29),
 - (b) Auditorul a determinat faptul că raportarea este răspunsul adecvat la neconformitatea identificată sau suspectată potrivit cerințelor etice relevante (a se vedea punctul A30), sau
 - (c) Legile, reglementările sau cerințele etice relevante conferă auditorului dreptul de a proceda în acest fel (A se vedea punctul A31).

15 ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent.*

16 ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent.*

- A29. În anumite jurisdicții, legile, reglementările sau cerințele etice relevante pot impune auditorului să raporteze neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității. De exemplu, în unele jurisdicții, există cerințe statutare care impun auditorului unei instituții financiare să raporteze cazul sau suspiciunea de neconformitate cu legile și reglementările către o autoritate de supraveghere. De asemenea, neconformitatea cu legile sau reglementările poate cauza denaturări și, în anumite jurisdicții, auditorului i se poate impune să raporteze denaturările către o autoritate competentă în cazurile în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernarea nu adoptă măsuri de remediere.
- A30. În alte cazuri, cerințele etice relevante pot impune auditorului să determine măsura în care raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității este demersul adecvat în circumstanțele date. De exemplu, Codul IESBA impune auditorului să adopte măsurile necesare pentru a răspunde la cazurile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările și să determine dacă sunt necesare măsuri suplimentare, care ar putea presupune raportarea către o autoritate competentă din afara entității.¹⁷ Conform Codului IESBA, o astfel de raportare nu este considerată o încălcare a obligației de confidențialitate.¹⁸
- A31. Chiar dacă legile, reglementările sau cerințele etice relevante nu includ cerințe care tratează raportarea neconformității identificate sau suspectate, ele pot conferi auditorului dreptul de a raporta neconformitatea identificată sau suspectată către o autoritate competentă din afara entității. De exemplu, atunci când auditează situațiile financiare ale instituțiilor financiare, auditorul poate avea dreptul, conform legilor sau reglementărilor, de a discuta cu o autoritate de supraveghere aspecte precum neconformitatea identificată sau suspectată în raport cu legile și reglementările.
- A32. În alte circumstanțe, obligația de confidențialitate a auditorului potrivit legilor, reglementărilor sau cerințelor etice relevante poate împiedica raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității.
- A33. Determinarea prevăzută la punctul 29 poate presupune analize complexe și exercitarea raționamentului profesional. În consecință, auditorul poate lua în considerare consultarea la nivel intern (de exemplu, în cadrul firmei sau unei firme din cadrul unei rețele) sau consultarea în particular cu un organism de reglementare sau un organism profesional (exceptând cazul în care acest demers este interzis prin legi sau reglementări ori ar încălca obligația de confidențialitate). De asemenea, auditorul poate lua în considerare obținerea de consiliere juridică în vederea înțelegerii opțiunilor sale și a implicațiilor profesionale sau juridice ale inițierii oricărui demers specific.

17 A se vedea, de exemplu, punctele 360.21 A1 și 360.25 A1- C360.27 din Codul IESBA.

18 A se vedea, de exemplu, punctele C114.1- 114.1 A1 și C360.26 din Codul IESBA.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A34. Un auditor din sectorul public poate fi obligat să raporteze cu privire la cazurile identificate sau suspectate de neconformitate către organul legislativ sau alt organism de conducere sau să le includă în raportul auditorului.

Documentarea (A se vedea punctul 30)

A35. Documentația auditorului referitoare la constatările cu privire la neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările poate include, de exemplu:

- Copii ale înregistrărilor sau documentelor.
- Minutele discuțiilor purtate cu membrii conducerii, cu persoanele responsabile cu governanța sau cu alte părți din afara entității.

A36. Legile, reglementările sau cerințele etice relevante pot, de asemenea, stabili cerințe suplimentare privind documentarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările.¹⁹

¹⁹ A se vedea, de exemplu, punctul C360.28 din Codul IESBA.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 260 (REVIZUIT)
COMUNICAREA CU PERSOANELE RESPONSABILE
CU GUVERNANȚA

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1-3
Rolul comunicării	4-7
Data intrării în vigoare	8
Obiective	9
Definiții	10
Cerințe	
Persoanele responsabile cu guvernanta	11-13
Aspecte care trebuie comunicate	14-17
Procesul de comunicare	18-22
Documentarea	23
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Persoanele responsabile cu guvernanta.....	A1-A8
Aspecte care trebuie comunicate	A9-A36
Procesul de comunicare	A37-A53
Documentarea	A54
Anexa 1: Cerințe specifice din ISQC 1 și din alte ISA-uri, care se referă la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta	
Anexa 2: Aspecte calitative ale practicilor contabile	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta într-un audit al situațiilor financiare. Deși prezentul ISA se aplică indiferent de structura de guvernanta sau dimensiunea unei entități, considerente speciale se aplică atât în cazul în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, cât și pentru entitățile cotate. Prezentul ISA nu stabilește cerințe privind comunicarea auditorului cu conducerea entității sau cu proprietarii, cu excepția cazului în care aceștia au un rol de guvernanta.
2. Prezentul ISA este emis în contextul unui audit al situațiilor financiare, dar poate fi aplicabil, adaptat în funcție de circumstanțe, și auditurilor altor informații financiare istorice, în cazul în care persoanele responsabile cu guvernanta au responsabilitatea de supraveghere a întocmirii altor informații financiare istorice.
3. Recunoscând importanța eficacității unei comunicări reciproce într-un audit al situațiilor financiare, prezentul ISA oferă un cadru comprehensiv pentru comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta și identifică unele aspecte specifice care trebuie discutate cu acestea. Aspectele suplimentare care trebuie comunicate și care completează cerințele prezentului ISA sunt identificate în alte ISA-uri (a se vedea Anexa 1). În completare, ISA 265¹ stabilește cerințe specifice cu privire la comunicarea, către persoanele responsabile cu guvernanta, a deficiențelor semnificative în controlul intern pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului. Comunicarea altor aspecte care nu sunt prevăzute în prezentul ISA sau în alte ISA-uri ar putea fi prevăzută de lege sau reglementări, printr-un acord încheiat cu entitatea sau prin cerințe suplimentare aplicabile misiunii, ca, de exemplu, prin standardele unui organism profesional național de contabilitate. Nicio prevedere din prezentul ISA nu îl împiedică pe auditor să comunice orice alte aspecte persoanelor responsabile cu guvernanta. (A se vedea punctele A33-A36)

Rolul comunicării

4. Prezentul ISA se concentrează în primul rând pe comunicarea dinspre auditor spre persoanele responsabile cu guvernanta. Totuși, comunicarea reciprocă eficientă este importantă pentru a sprijini:
 - (a) Auditorul și persoanele responsabile cu guvernanta, atât în înțelegerea aspectelor legate de audit în contextul dat, cât și în dezvoltarea unei relații de lucru constructive. Această relație se dezvoltă păstrând independența și obiectivitatea auditorului,
 - (b) Auditorul, în obținerea informațiilor relevante pentru audit din partea persoanelor responsabile cu guvernanta. De exemplu, persoanele res-

1 ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere.*

ponsabile cu guvernanta îl pot sprijini pe auditor în înțelegerea entității și a mediului său, în identificarea unor surse adecvate pentru obținerea probelor de audit și în furnizarea unor informații despre tranzacții sau evenimente specifice și

- (c) Persoanele responsabile cu guvernanta, în îndeplinirea responsabilităților lor de supraveghere a procesului de raportare financiară, reducând astfel riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare.
5. Deși auditorul este responsabil de comunicarea aspectelor prevăzute de prezentul ISA, conducerea are, de asemenea, responsabilitatea de a comunica aspectele de interes pentru guvernanta către persoanele responsabile cu guvernanta. Faptul că auditorul comunică respectivele aspecte nu absolvă conducerea de această responsabilitate. În mod similar, comunicarea de către conducere a aspectelor pe care trebuie să le comunice auditorul către persoanele responsabile cu guvernanta nu îl absolvă pe auditor de responsabilitatea de a le comunica la rândul său. Comunicarea acestor aspecte de către conducere poate, totuși, afecta forma sau momentul comunicării auditorului cu persoanele responsabile cu guvernanta.
 6. Comunicarea clară a aspectelor specifice care trebuie comunicate conform ISA-urilor reprezintă o parte integrantă din fiecare audit. Totuși, ISA-urile nu impun auditorului să efectueze proceduri în mod special pentru a identifica orice alte aspecte care trebuie comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta.
 7. În unele jurisdicții, legile sau reglementările pot restricționa comunicarea de către auditor a anumitor aspecte către persoanele responsabile cu guvernanta. Legile sau reglementările pot interzice în mod specific comunicarea, sau altă acțiune, care ar putea prejudicia anchetarea de către o autoritate adecvată a unui act ilegal concret sau suspectat a fi ilegal, inclusiv alertarea entității, de exemplu, atunci când auditorului i se impune să raporteze neconformitatea, identificată sau suspectată, cu legislația sau reglementările în baza legislației împotriva spălării banilor. În aceste circumstanțe, aspectele luate în considerare de auditor ar putea fi complexe, iar auditorul poate considera că este adecvat să obțină consiliere juridică.

Data intrării în vigoare

8. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

Obiective

9. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Să comunice în mod clar persoanelor responsabile cu guvernanta responsabilitățile auditorului în legătură cu auditul situațiilor financiare, precum și o prezentare generală a ariei de aplicare planificate și a plasării în timp ale auditului,

- (b) Să obțină informații relevante pentru audit de la persoanele responsabile cu guvernanta,
- (c) Să le furnizeze la timp persoanelor responsabile cu guvernanta observațiile care rezultă din audit și care sunt semnificative și relevante pentru responsabilitatea lor de supraveghere a procesului de raportare financiară și
- (d) Să promoveze o comunicare reciprocă eficace între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta.

Definiții

10. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:

- (a) Persoane responsabile cu guvernanta – Persoana (persoanele) sau organizația (organizațiile) (de exemplu, un administrator care este o corporație) cu responsabilitatea de a supraveghea orientarea strategică a entității și obligațiile legate de răspunderea entității. Aceasta include și supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru unele entități din anumite jurisdicții, termenul „persoane responsabile cu guvernanta” poate include personalul din conducere, de exemplu, membrii executivi ai unui consiliu de guvernanta al unei entități din sectorul public sau privat sau un proprietar-administrator. Pentru o analiză a diversității structurilor de guvernanta, a se vedea punctele A1-A8.
- (b) Conducere – Persoana (persoanele) cu responsabilități executive în desfășurarea operațiunilor entității. În cazul anumitor entități din anumite jurisdicții, conducerea include o parte dintre sau toate persoanele responsabile cu guvernanta, de exemplu, membrii executivi ai unui consiliu de guvernanta sau un proprietar-administrator.

Cerințe

Persoanele responsabile cu guvernanta

11. Auditorul trebuie să stabilească persoana adecvată (persoanele adecvate) din cadrul structurii de guvernanta a entității cu care va comunica. (A se vedea punctele A1-A4)

Comunicarea cu un subgrup din cadrul persoanelor responsabile cu guvernanta

12. Dacă auditorul comunică cu un subgrup din cadrul persoanelor responsabile cu guvernanta, de exemplu, un comitet de audit sau o persoană, auditorul trebuie să stabilească dacă trebuie să comunice și cu organismul de conducere. (A se vedea punctele A5-A7)

Cazul în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității

13. În unele cazuri, toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, de exemplu, în cazul unei întreprinderi mici în care un

proprietar unic administrează entitatea și nicio altă persoană nu are un rol de guvernanta. În aceste cazuri, dacă aspectele prevăzute de prezentul ISA sunt comunicate unei (unor) persoane cu responsabilități de conducere, iar acea persoană (acele persoane) are (au) și responsabilități de guvernanta, nu este necesar ca aspectele respective să fie comunicate din nou aceleiași (acelorași) persoane, în rolul său (lor) de guvernanta. Aceste aspecte sunt menționate la punctul 16 (c). Totuși, auditorul trebuie să aibă certitudinea că prin comunicarea cu persoana (persoanele) cu responsabilități de conducere se obține o informare adecvată a celor cu care, în caz contrar, auditorul ar comunica în calitatea lor de persoane responsabile cu guvernanta. (A se vedea punctul A8)

Aspecte care trebuie comunicate

Responsabilitățile auditorului privind auditul situațiilor financiare

14. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta responsabilitățile auditorului în legătură cu auditul situațiilor financiare, inclusiv faptul că:
 - (a) Auditorul este responsabil cu formarea și exprimarea unei opinii privind situațiile financiare care au fost întocmite de conducere sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta și
 - (b) Auditul situațiilor financiare nu scutește conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta de responsabilitățile lor. (A se vedea punctele A9-A10)

Aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului

15. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta o prezentare generală a ariei de aplicare planificate și a plasării în timp ale auditului, care să includă comunicarea referitoare la riscurile semnificative identificate de auditor. (A se vedea punctele A11-A16)

Constatări semnificative rezultate în urma auditului

16. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta: (A se vedea punctele A17-A18)
 - (a) Punctul de vedere al auditorului cu privire la aspectele calitative semnificative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv politicile contabile, estimările contabile și prezentările de informații din situațiile financiare. După caz, auditorul trebuie să explice persoanelor responsabile cu guvernanta de ce consideră că o practică contabilă importantă, care este acceptabilă conform cadrului de raportare financiară aplicabil, nu este cea mai adecvată în circumstanțele specifice ale entității, (A se vedea punctele A19-A20)
 - (b) Dificultățile semnificative, dacă există, apărute pe parcursul auditului, (A se vedea punctul A21)

- (c) Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității:
 - (i) Aspectele semnificative, apărute pe parcursul auditului, care au fost discutate ori au făcut obiectul unei corespondențe cu conducerea și (A se vedea punctul A22)
 - (ii) Declarațiile scrise solicitate de auditor,
- (d) Circumstanțele care afectează forma și conținutul raportului auditorului, dacă există și (A se vedea punctele A23-A25)
- (e) Orice alte aspecte importante apărute pe parcursul auditului care, conform raționamentului profesional al auditorului, sunt relevante pentru supravegherea procesului de raportare financiară. (A se vedea punctele A26-A28)

Independența auditorului

17. În cazul entităților cotate, auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta:
 - (a) O declarație potrivit căreia echipa misiunii și alte persoane din cadrul firmei, după caz, firma și, în funcție de circumstanțe, firmele din rețea au respectat cerințele etice relevante privind independența și
 - (i) Toate relațiile și alte aspecte între firmă, firmele din rețea și entitate care, conform raționamentului profesional al auditorului, ar putea avea, în mod rezonabil, impact asupra independenței. Acestea trebuie să includă onorariile totale facturate pe parcursul perioadei acoperite de situațiile financiare pentru serviciile de audit și non-audit prestate de firmă și de firmele din rețea pentru entitate și pentru componentele controlate de entitate. Aceste onorarii trebuie să fie repartizate pe categorii adecvate pentru a le permite persoanelor responsabile cu guvernanta să evalueze efectul serviciilor asupra independenței auditorului și
 - (ii) Măsurile de protecție care au fost aplicate pentru a elimina amenințările identificate la adresa independenței sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. (A se vedea punctele A29-A32)

Procesul de comunicare

Stabilirea procesului de comunicare

18. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta forma, plasarea în timp și conținutul general preconizat ale comunicărilor. (A se vedea punctele A37-A45)

Forme de comunicare

19. Auditorul trebuie să comunice în scris persoanelor responsabile cu guvernanta constatările semnificative ale auditului dacă, conform raționamentului

profesional al auditorului, comunicarea verbală nu este adecvată. Nu este necesar ca aceste comunicări scrise să includă toate aspectele apărute pe parcursul auditului. (A se vedea punctele A46-A48)

20. Auditorul trebuie să comunice în scris cu persoanele responsabile cu guvernanta în privința independenței auditorului, atunci când acest lucru este prevăzut la punctul 17.

Plasarea în timp a comunicărilor

21. Auditorul trebuie să comunice în timp util cu persoanele responsabile cu guvernanta. (A se vedea punctele A49-A50)

Caracterul adecvat al procesului de comunicare

22. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care comunicarea reciprocă dintre auditor și persoanele responsabile cu guvernanta a fost adecvată în scopul auditului. În caz contrar, auditorul trebuie să evalueze efectul, dacă există, asupra evaluării de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă, precum și asupra capacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate și să ia măsurile adecvate. (A se vedea punctele A51-A53)

Documentarea

23. În cazul în care aspectele care trebuie comunicate conform prezentului ISA sunt comunicate verbal, auditorul trebuie să le includă în documentația de audit, indicând momentul comunicării și persoana căreia i-au fost comunicate. Atunci când aspectele au fost comunicate în scris, auditorul trebuie să păstreze copii ale comunicărilor ca parte a documentației de audit.² (A se vedea punctul A54)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Persoanele responsabile cu guvernanta (A se vedea punctul 11)

- A1. Structurile de guvernanta variază în funcție de jurisdicție și de entitate, reflectând influențe precum medii culturale și juridice diferite, și de caracteristici privind dimensiunea și forma de proprietate. De exemplu:
- În anumite jurisdicții există un consiliu de supraveghere (în întregime sau în mare parte nonexecutiv) separat din punct de vedere juridic de un consiliu (de conducere) executiv (o structură de tipul „consiliu pe două niveluri”). În alte jurisdicții, atât funcțiile de supraveghere, cât și cele executive țin de responsabilitatea legală a unui consiliu unic sau unitar (o structură de tipul „consiliu pe un singur nivel”).

² ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6.

- În cadrul anumitor entități, persoanele responsabile cu guvernanta dețin funcții care sunt o parte integrantă din structura juridică a entității, de exemplu, directorii companiei. În altele, de exemplu, în unele entități de stat, un organism care nu face parte din entitate este responsabil cu guvernanta.
- În anumite cazuri, unele dintre sau toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității. În alte situații, persoanele responsabile cu guvernanta și conducerea sunt persoane diferite.
- În unele cazuri, persoanele responsabile cu guvernanta sunt responsabile de aprobarea³ situațiilor financiare ale entității (în alte cazuri, conducerea are această responsabilitate).

A2. În majoritatea entităților, guvernanta este responsabilitatea colectivă a unui organism de conducere, precum un consiliu de administrație, un consiliu de supraveghere, parteneri, proprietari, un comitet de conducere, un consiliu de guvernanta, administratori de active sau persoane echivalente. Totuși, în unele entități mai mici, poate exista o singură persoană responsabilă cu guvernanta, de exemplu, proprietarul-administrator atunci când nu există alți proprietari, sau un administrator unic. Atunci când guvernanta este o responsabilitate colectivă, un subgrup, precum un comitet de audit sau chiar o persoană, poate avea anumite sarcini care să sprijine organismul de conducere în îndeplinirea responsabilităților sale. În mod alternativ, un subgrup sau o persoană poate avea responsabilități specifice, identificate prin lege, care diferă de cele ale organismului de conducere.

A3. Dată fiind o astfel de diversitate, nu este posibil ca prezentul ISA să specifice pentru toate auditurile persoana (persoanele) cu care auditorul trebuie să comunice anumite aspecte. De asemenea, în anumite cazuri, persoana adecvată (persoanele adecvate) cu care trebuie să se comunice nu poate fi identificată (nu pot fi identificate) în mod clar pe baza cadrului legal aplicabil sau a altor circumstanțe ale misiunii, de exemplu, în entități în care structura de guvernanta nu este definită în mod formal, cum ar fi entitățile care sunt în proprietatea unei familii, unele organizații nonprofit sau unele entități guvernamentale. În aceste cazuri poate fi necesar ca auditorul să discute și să convină cu partea care contractează care este persoana relevantă (sunt persoanele relevante) cu care va comunica. Pentru a stabili persoanele cu care va comunica, este relevantă înțelegerea auditorului în ceea ce privește structura și procesele de guvernanta ale unei entități, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit)⁴. Persoana (persoanele) corespunzătoare cu care auditorul va comunica pot varia în funcție de aspectele care trebuie comunicate.

3 Conform punctului A68 din ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, responsabilitatea privind aprobarea situațiilor financiare în acest context se referă la autoritatea de a concludiona că au fost întocmite toate declarațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente.

4 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*.

- A4. ISA 600 conține aspecte specifice care trebuie comunicate de auditorul grupului persoanelor responsabile cu guvernanta.⁵ În cazul în care entitatea este o componentă a unui grup, persoana (persoanele) corespunzătoare cu care comunică auditorul la nivelul componentei depinde (depind) de circumstanțele misiunii și de aspectele care trebuie comunicate. În anumite cazuri, mai multe componente pot desfășura aceleași tipuri de activități, în același sistem de control intern, și pot utiliza aceleași practici contabile. În cazul în care persoanele responsabile cu guvernanta acestor componente sunt aceleași (de exemplu, un consiliu de administrație comun), dublarea activității poate fi evitată prin tratarea simultană a acestor componente în scopul comunicării.

Comunicarea cu un subgrup din cadrul persoanelor responsabile cu guvernanta (A se vedea punctul 12)

- A5. Atunci când analizează comunicarea cu un subgrup din cadrul persoanelor responsabile cu guvernanta, auditorul poate lua în considerare aspecte precum:
- Responsabilitățile subgrupului și ale organismului de conducere.
 - Natura aspectelor care trebuie comunicate.
 - Cerințele legale sau de reglementare relevante.
 - Măsura în care subgrupul are autoritatea de a lua măsuri în legătură cu informațiile comunicate și poate furniza informații și explicații suplimentare de care auditorul ar putea avea nevoie.
- A6. Atunci când decide dacă este necesar să se comunice informații, în întregime sau sintetizate, către organismul de conducere, auditorul poate fi influențat de evaluarea pe care o efectuează cu privire la gradul de adecvare și de eficacitate a modului în care subgrupul comunică informațiile relevante organismului de conducere. Auditorul poate clarifica în momentul stabilirii termenelor misiunii faptul că, exceptând cazul în care îi este interzis prin lege sau reglementări, auditorul își menține dreptul de a comunica direct cu organismul de conducere.
- A7. În multe jurisdicții există comitete de audit (sau subgrupuri similare cu nume diferite). Deși autoritatea și funcțiile lor specifice pot varia, comunicarea cu comitetul de audit, în cazul în care există unul, a devenit un element-cheie în comunicarea auditorului cu persoanele responsabile cu guvernanta. Principiile de bună guvernanta sugerează că:
- Auditorul va fi invitat să participe în mod regulat la ședințele comitetului de audit.
 - Președintele comitetului de audit și, după caz, ceilalți membri ai comitetului de audit vor lua periodic legătura cu auditorul.

5 ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 49.

- Comitetul de audit se va întâlni cu auditorul, în absența conducerii, cel puțin o dată pe an.

Cazul în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității (A se vedea punctul 13)

A8. În anumite cazuri, toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, iar cerințele de comunicare se aplică în mod diferit pentru a recunoaște această poziție. În astfel de cazuri, comunicarea auditorului cu persoana (persoanele) cu responsabilități de conducere nu poate garanta informarea adecvată a tuturor persoanelor cu care auditorul ar comunica în calitatea lor de persoane responsabile cu guvernanta. De exemplu, într-o companie în care toți directorii sunt implicați în conducerea entității este posibil ca o parte dintre directori (de exemplu, cel responsabil de marketing) să nu fie la curent cu unele aspecte semnificative discutate cu un alt director (de exemplu, cel responsabil de întocmirea situațiilor financiare).

Aspecte care trebuie comunicate

Responsabilitățile auditorului privind auditul situațiilor financiare (A se vedea punctul 14)

A9. Responsabilitățile auditorului privind auditul situațiilor financiare sunt, de obicei, incluse în scrisoarea de misiune sau într-o altă formă corespunzătoare de acord scris care conține termenii conveniți ai misiunii.⁶ Legile, reglementările sau structura de guvernanta a entității pot impune persoanelor responsabile cu guvernanta să convină cu auditorul asupra termenilor misiunii. În caz contrar, punerea la dispoziția persoanelor responsabile cu guvernanta a unei copii a scrisorii de misiune sau a unei alte forme corespunzătoare de acord scris poate constitui un mod adecvat de comunicare a unor aspecte precum:

- Responsabilitatea auditorului de a efectua auditul în conformitate cu ISA-urile, care are drept scop emiterea unei opinii asupra situațiilor financiare. Prin urmare, prevederile ISA-urilor privind aspectele care trebuie comunicate includ aspecte semnificative care decurg din auditarea situațiilor financiare și sunt relevante pentru persoanele responsabile cu guvernanta în supravegherea procesului de raportare financiară.
- Faptul că ISA-urile nu impun auditorului să elaboreze proceduri cu scopul de a identifica aspectele suplimentare care trebuie comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta.
- Când se aplică ISA 701⁷, responsabilitatea auditorului de a stabili și de a comunica aspectele-cheie în raportul de audit.
- După caz, responsabilitatea auditorului de a comunica anumite aspecte prevăzute de lege sau reglementări, prin acord cu entitatea sau de

6 A se vedea ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 10.

7 ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*.

cerințele suplimentare aplicabile misiunii, cum ar fi standardele unui organism profesional național de contabilitate.

- A10. Legea sau reglementările, un acord cu entitatea sau cerințele suplimentare aplicabile misiunii pot presupune o comunicare mai amplă cu persoanele responsabile cu guvernanta. De exemplu, (a) un acord cu entitatea poate specifica faptul că trebuie comunicate anumite aspecte, atunci când acestea decurg din serviciile prestate de o firmă sau o firmă din rețea, altele decât serviciile privind auditul situațiilor financiare, sau (b) mandatul unui auditor din sectorul public poate specifica faptul că trebuie comunicate anumite aspecte care ajung în atenția auditorului ca urmare a unei alte activități, cum ar fi auditurile de performanță.

Aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului (A se vedea punctul 15)

- A11. Comunicarea ariei de aplicare planificate și plasării în timp ale auditului poate:
- (a) Să ajute persoanele responsabile cu guvernanta să înțeleagă mai bine consecințele activității auditorului, să discute cu auditorul aspectele legate de risc și conceptul de prag de semnificație și să identifice situații în care i-ar putea solicita auditorului să efectueze proceduri suplimentare și
 - (b) Să ajute auditorul să înțeleagă mai bine entitatea și mediul său.
- A12. Comunicarea riscurilor semnificative identificate de auditor ajută persoanele responsabile cu guvernanta să înțeleagă acele aspecte și de ce acestea necesită o atenție deosebită din partea auditorului. Comunicarea privind riscurile semnificative poate ajuta persoanele responsabile cu guvernanta să își îndeplinească responsabilitățile legate de supravegherea procesului de raportare financiară.
- A13. Aspectele comunicate pot include:
- Modul în care auditorul intenționează să trateze riscurile de denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare.
 - Modul în care auditorul intenționează să trateze situațiile cu riscuri de denaturare semnificativă mai mari.
 - Abordarea auditorului cu privire la controlul intern relevant pentru audit.
 - Aplicarea conceptului de prag de semnificație în contextul unui audit.⁸
 - Natura și nivelul aptitudinilor sau cunoștințelor de specialitate necesare efectuării procedurilor de audit planificate sau evaluării rezultatelor auditului, inclusiv utilizarea activității unui expert al auditorului.⁹

8 ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit.*

9 A se vedea ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului.*

- Atunci când se aplică ISA 701, părerile preliminare ale auditorului cu privire la aspectele care ar putea reprezenta situații care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului pe parcursul auditului și care, prin urmare, ar putea reprezenta aspecte-cheie de audit.
- Abordarea planificată a auditorului pentru a trata implicațiile asupra situațiilor individuale și prezentările oricăror schimbări importante în cadrul de raportare financiară aplicabil ori în mediul, condiția financiară sau activitățile entității.

A14. Alte aspecte legate de planificare care ar putea fi discutate cu persoanele responsabile cu guvernanta includ:

- În cazul în care entitatea are o funcție de audit intern, măsura în care auditorul extern și auditorii interni pot conlucra în mod constructiv și complementar, inclusiv în ceea ce privește utilizarea planificată a activității funcției de audit intern, precum și natura și amploarea oricărei utilizări planificate a activității auditorilor interni pentru a asigura asistență directă.¹⁰
- Părerile persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la:
 - Persoana adecvată (persoanele adecvate) din cadrul structurii de guvernanta a entității, cu care se va comunica.
 - Alocarea responsabilităților între persoanele responsabile cu guvernanta și conducere.
 - Obiectivele și strategiile entității, precum și riscurile aferente ale afacerii, care ar putea genera denaturări semnificative.
 - Aspectele care, în opinia persoanelor responsabile cu guvernanta, merită o atenție deosebită în timpul auditului, precum și situațiile în care acestea solicită efectuarea unor proceduri suplimentare.
 - Comunicări importante între entitate și autoritățile de reglementare.
 - Alte aspecte care, în viziunea persoanelor responsabile cu guvernanta, ar putea influența auditul situațiilor financiare.
- Atitudinile, cunoștințele și acțiunile persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la: (a) controlul intern al entității și importanța acestuia în cadrul entității, inclusiv modul în care persoanele responsabile cu guvernanta supraveghează eficacitatea controlului intern și (b) detectarea sau posibilitatea fraudei.
- Acțiunile persoanelor responsabile cu guvernanta, ca răspuns la evoluția standardelor de contabilitate, practicilor de guvernanta corporati-

¹⁰ ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, punctele 20 și 31.

vă, regulilor de listare la bursă și a altor aspecte aferente, precum și efectele unor astfel de evoluții asupra, de exemplu, prezentării generale, structurii și conținutului situațiilor financiare, inclusiv:

- Relevanța, credibilitatea, comparabilitatea și inteligibilitatea informațiilor prezentate în situațiile financiare și
- Examinarea măsurii în care situațiile financiare sunt afectate de includerea unor informații care nu sunt relevante sau care împiedică înțelegerea corespunzătoare a aspectelor prezentate.
- Răspunsurile persoanelor responsabile cu guvernanta la comunicările anterioare cu auditorul.
- Documentele care conțin celelalte informații (după cum sunt definite în ISA 720 (Revizuit)) și modalitatea de planificare și plasare în timp pentru emiterea unor astfel de documente. Când auditorul se așteaptă să obțină alte informații după data raportului auditorului, discuțiile cu persoanele responsabile cu guvernanta pot include, de asemenea, acțiunile care pot fi adecvate sau necesare, dacă auditorul concluzionează că alte informații obținute ulterior datei raportului auditorului sunt denaturate în mod semnificativ.

A15. Deși comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta poate ajuta auditorul la planificarea ariei de aplicare și a plasării în timp ale auditului, aceasta nu modifică responsabilitatea individuală a auditorului de a stabili strategia de audit generală și planul de audit, inclusiv natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor necesare în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate.

A16. Este necesară atenție în comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta în ceea ce privește aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, astfel încât să nu se compromită eficacitatea auditului, în special în cazul în care unele dintre sau toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității. De exemplu, comunicarea naturii și a plasării în timp ale procedurilor de audit detaliate poate reduce eficacitatea acelor proceduri, ele devenind prea previzibile.

Constatări semnificative rezultate în urma auditului (A se vedea punctul 16)

A17. Comunicarea constatărilor rezultate în urma auditului poate include solicitarea unor informații suplimentare din partea persoanelor responsabile cu guvernanta pentru a completa probele de audit obținute. De exemplu, auditorul poate confirma faptul că persoanele responsabile cu guvernanta înțeleg în același mod faptele și circumstanțele relevante pentru tranzacții sau evenimente specifice.

A18. Atunci când se aplică ISA 701, comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta prevăzută la punctul 16, precum și comunicarea cu privire la riscurile identificate de auditor, prevăzută la punctul 15, sunt relevante în special pentru stabilirea de către auditor a aspectelor care necesită o atenție

deosebită din partea auditorului și care, prin urmare, ar putea constitui aspecte-cheie de audit.¹¹

Aspectele calitative semnificative ale practicilor de contabilitate (A se vedea punctul 16(a))

- A19. Cadrele de raportare financiară îi permit, de obicei, entității să efectueze estimări contabile și raționamente cu privire la politicile contabile și prezentările din situațiile financiare, de exemplu, în legătură cu utilizarea ipotezelor principale în elaborarea estimărilor contabile pentru care există o incertitudine semnificativă a evaluării. Mai mult, legile, reglementările sau cadrele de raportare financiară pot impune prezentarea unui rezumat al politicilor contabile semnificative sau pot face referire la „estimările contabile esențiale” sau la „practicile și politicile contabile esențiale” pentru a identifica și a furniza utilizatorilor informații suplimentare referitoare la cele mai dificile, subiective sau complexe raționamente aplicate de conducere în întocmirea situațiilor financiare.
- A20. Ca rezultat, opiniile auditorului cu privire la aspectele subiective din situațiile financiare pot fi relevante în special pentru persoanele responsabile cu guvernanta în îndeplinirea responsabilităților lor de supraveghere a procesului de raportare financiară. De exemplu, în legătură cu aspectele descrise la punctul A19, persoanele responsabile cu guvernanta ar putea fi interesate de evaluarea de către auditor a caracterului adecvat al prezentărilor privind incertitudinea estimării referitoare la estimările contabile care generează riscuri semnificative. O comunicare deschisă și constructivă legată de aspectele calitative semnificative ale practicilor contabile ale entității poate include, de asemenea, comentarii despre gradul de acceptabilitate al practicilor contabile semnificative și calitatea prezentărilor. După caz, se poate avea în vedere dacă se consideră de către auditor că o anumită practică a entității legată de estimările contabile nu este cea mai adecvată, de exemplu, în cazul în care o metodă alternativă aplicată pentru estimarea contabilă ar putea fi considerată de auditor mai adecvată. În Anexa 2 sunt identificate aspecte care ar putea fi incluse în această comunicare.

Dificultățile semnificative apărute pe parcursul auditului (A se vedea punctul 16(b))

- A21. Dificultățile semnificative întâlnite în timpul auditului pot include aspecte precum:
- Întârzieri semnificative din partea conducerii, lipsa de disponibilitate a personalului entității sau refuzul conducerii de a furniza informațiile necesare auditorului pentru a efectua propriile proceduri.
 - O perioadă de timp exagerat de scurtă pentru finalizarea auditului.
 - Un efort suplimentar neașteptat, necesar pentru obținerea de probe de audit suficiente și adecvate.

¹¹ ISA 701, punctele 9-10.

- Indisponibilitatea unor informații solicitate.
- Restricții impuse auditorului de către conducere.
- Refuzul conducerii de a efectua sau de a-și extinde analiza asupra capacității entității de a-și continua activitatea, atunci când aceste demersuri îi sunt solicitate.

În anumite circumstanțe, astfel de dificultăți pot constitui o limitare a ariei de aplicare care conduce la modificarea opiniei auditorului.¹²

Aspectele semnificative discutate sau care fac obiectul corespondenței cu conducerea (A se vedea punctul 16(c)(i))

A22. Aspectele semnificative discutate sau care fac obiectul corespondenței cu conducerea pot include aspecte precum:

- Evenimente sau tranzacții semnificative care au avut loc în timpul anului.
- Condiții de afaceri care afectează entitatea, precum și planurile și strategiile de afaceri care pot afecta riscurile de denaturare semnificativă.
- Îngrijorări privind consultările conducerii cu alți contabili referitoare la aspecte contabile sau de audit.
- Discuțiile sau corespondența referitoare la desemnarea inițială sau recurentă a auditorului, în ceea ce privește practicile de contabilitate, aplicarea standardelor de audit sau onorariile pentru servicii de audit sau de altă natură.
- Aspecte semnificative care au făcut obiectul unui dezacord cu conducerea, cu excepția divergențelor inițiale de opinie cauzate de fapte incomplete sau informații preliminare care se soluționează ulterior, pe măsură ce auditorul obține fapte sau informații suplimentare relevante.

Circumstanțele care afectează forma și conținutul raportului auditorului (A se vedea punctul 16(d))

A23. ISA 210 îi impune auditorului să convină asupra termenilor misiunii de audit cu conducerea sau, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta.¹³ Termenii conveniți pentru misiunea de audit trebuie să fie consemnați în scrisoarea de misiune sau în orice altă formă de acord scris și să includă, printre altele, referiri la așteptările legate de forma și conținutul raportului de audit.¹⁴ Așa cum se explică la punctul A9, dacă termenii misiunii nu sunt conveniți cu persoanele responsabile cu guvernanta, auditorul le poate transmite persoanelor responsabile cu guvernanta o copie a scrisorii de

12 ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*.

13 ISA 210, punctul 9.

14 ISA 210, punctul 10.

misiune pentru a comunica aspectele relevante ale auditului. Comunicarea la care se face referire la punctul 16(d) este destinată informării persoanelor responsabile cu guvernanta în ceea ce privește circumstanțele în care raportul auditorului poate diferi față de forma și conținutul la care se așteptau sau poate include informații suplimentare despre modul în care s-a desfășurat auditul.

A24. Circumstanțele în care auditorului i se cere sau acesta poate considera, din alte motive, că este necesar să includă informații suplimentare în raportul auditorului în conformitate cu ISA-urile, și pentru care este necesară comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta, includ cazurile în care:

- Auditorul se așteaptă să își modifice opinia din raportul de audit, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).¹⁵
- Este raportată o incertitudine semnificativă referitoare la principiul continuității activității, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).¹⁶
- Aspectele-cheie de audit sunt comunicate în conformitate cu ISA 701.¹⁷
- Auditorul consideră că este necesar, sau alte ISA-uri îi impun, să includă un paragraf de evidențiere a unor aspecte sau un paragraf privind Alte aspecte, în conformitate cu ISA 706 (Revizuit).¹⁸
- Auditorul a concluzionat că există o denaturare semnificativă a altor informații încă necorectată, în conformitate cu ISA 720 (Revizuit).¹⁹

În astfel de circumstanțe, auditorul poate considera că este util să le furnizeze persoanelor responsabile cu guvernanta o versiune preliminară a raportului auditorului pentru a facilita discuțiile cu privire la aspectele care vor fi abordate în raportul auditorului.

A25. În situațiile rare în care auditorul intenționează să nu includă numele par-tenerului de misiune în raportul de audit, în conformitate cu ISA 700 (Revizuit), auditorul trebuie să discute această intenție cu persoanele responsabile cu guvernanta, pentru a le informa asupra evaluării sale privind probabilitatea și gravitatea unei amenințări semnificative la adresa securității personale.²⁰ De asemenea, auditorul poate să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta în situațiile în care auditorul decide să nu includă în cuprinsul raportului de audit descrierea responsabilităților auditorului, după cum este permis de ISA 700 (Revizuit).²¹

15 ISA 705 (Revizuit), punctul 30.

16 ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*, punctul 25 (d).

17 ISA 701, punctul 17.

18 ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*, punctul 12.

19 ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*, punctul 18 (a).

20 ISA 700 (Revizuit), punctele 46 și A63.

21 ISA 700 (Revizuit), punctul 41.

Alte aspecte semnificative relevante în procesul de raportare (A se vedea punctul 16(e))

- A26. ISA 300²² specifică faptul că, drept urmare a unor evenimente neașteptate, a modificărilor condițiilor sau a probelor de audit obținute în urma rezultatelor procedurilor de audit, auditorul poate fi nevoit, pe baza analizei revizuite a riscurilor evaluate, să modifice strategia de audit generală și planul de audit și, în consecință, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit planificate. Auditorul poate comunica astfel de aspecte persoanelor responsabile cu guvernanta, de exemplu, pentru a actualiza discuțiile inițiale legate de aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului.
- A27. Alte aspecte semnificative care apar pe parcursul auditului și care sunt relevante, în mod direct, pentru persoanele responsabile cu guvernanta în supravegherea procesului de raportare financiară pot include aspecte precum denaturările semnificative ale altor informații care au fost corectate.
- A28. În măsura în care nu au fost deja tratate prin cerințele de la punctul 16(a)-(d) și de materialul aferent privind aplicarea, auditorul poate avea în vedere comunicarea altor aspecte discutate cu, sau examinate de, partenerul de revizuire a controlului de calitate a misiunii, dacă o astfel de persoană a fost desemnată, în conformitate cu ISA 220.²³

Independența auditorului (A se vedea punctul 17)

- A29. Auditorul trebuie să se conformeze cerințelor etice relevante, inclusiv celor referitoare la independență, în ceea ce privește misiunile de audit ale situațiilor financiare.²⁴
- A30. Comunicarea privind relațiile și alte aspecte, precum și modul în care amenințările asupra independenței nu sunt acceptate peste un anumit nivel variază în funcție de circumstanțele misiunii, dar, în general, se referă la amenințările la adresa independenței, măsurile de reducere a amenințărilor și măsurile pentru eliminarea condițiilor care generează amenințarea.
- A31. Cerințele etice relevante ori legile sau reglementările pot specifica, de asemenea, comunicări specifice cu persoanele responsabile cu guvernanta în circumstanțele în care au fost identificate abateri de la cerințele privind independența. De exemplu, *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA)* îi impune auditorului să comunice în scris cu persoanele responsabile cu guvernanta orice abatere și măsurile pe care firma le-a întreprins sau își propune să le întreprindă.²⁵

22 ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctul A15.

23 A se vedea punctele 19-22 și A24-A34 din ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*.

24 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 14.

25 A se vedea, de exemplu, punctele C400.80 – C400.84 din Codul IESBA.

A32. Cerințele de comunicare legate de independența auditorului care se aplică în cazul entităților cotate pot fi adecvate și în cazul altor entități, inclusiv al celor care pot fi de interes public semnificativ, de exemplu, deoarece acestea implică un număr mare și o gamă largă de părți interesate și ținând cont de natura și dimensiunea afacerii. Exemplele de astfel de entități pot include instituțiile financiare (cum ar fi băncile, companiile de asigurări și fondurile de pensii), precum și alte entități, cum ar fi organizațiile caritabile. Pe de altă parte, pot exista situații în care comunicările cu privire la independență pot fi irelevante, de exemplu, atunci când toate persoanele responsabile cu guvernanta au fost informate cu privire la faptele relevante prin intermediul activităților lor de conducere. Acest lucru este foarte probabil în cazul în care entitatea este administrată de proprietar, iar auditorul firmei și firmele din rețea au un grad redus de implicare în entitate, cu excepția auditului situațiilor financiare.

Aspecte suplimentare (A se vedea punctul 3)

A33. Supravegherea conducerii de către persoanele responsabile cu guvernanta presupune garantarea faptului că entitatea concepe, implementează și menține un control intern adecvat în ceea ce privește credibilitatea raportării financiare, eficacitatea și eficiența operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile.

A34. Auditorul poate lua cunoștință de aspecte suplimentare care nu au neapărat legătură cu supravegherea procesului de raportare financiară, dar care pot fi, totuși, semnificative pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanta în ceea ce privește supravegherea direcției strategice a entității sau obligațiile legate de răspunderea entității. Astfel de aspecte pot include, de exemplu, aspecte semnificative privind structurile sau procesele de guvernanta și decizii sau acțiuni semnificative neautorizate ale conducerii superioare.

A35. Pentru a stabili dacă aceste aspecte suplimentare trebuie comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta, auditorul poate discuta cu nivelul de conducere adecvat aspectele de acest fel de care a luat cunoștință, cu excepția cazului în care acest lucru este inadecvat în circumstanțele date.

A36. Dacă este comunicat un aspect suplimentar, ar putea fi adecvat ca auditorul să aducă la cunoștința persoanelor responsabile cu guvernanta faptul că:

- (a) Identificarea și comunicarea unor astfel de aspecte nu este esențială pentru scopul auditului, care este acela de a formula o opinie asupra situațiilor financiare,
- (b) Nu au fost efectuate proceduri cu privire la alte aspecte decât cele necesare pentru formularea unei opinii asupra situațiilor financiare și
- (c) Nu au fost efectuate proceduri pentru a stabili existența altor astfel de aspecte.

Procesul de comunicare

Stabilirea procesului de comunicare (A se vedea punctul 18)

- A37. Comunicarea clară a responsabilităților auditorului, a ariei de aplicare planificate și a plasării în timp ale auditului și a conținutului general așteptat al comunicărilor ajută la stabilirea unei baze de comunicare reciprocă eficace.
- A38. Aspecte care ar putea contribui, de asemenea, la o comunicare reciprocă eficace includ discutarea următoarelor:
- Scopul comunicărilor. În cazul în care scopul este clar, auditorul și persoanele responsabile cu guvernanta pot ajunge mai ușor la o înțelegere comună asupra aspectelor relevante și acțiunilor preconizate care decurg din procesul de comunicare.
 - Forma în care se vor desfășura comunicările.
 - Persoana (persoanele) din cadrul echipei misiunii și dintre cele responsabile cu guvernanta care vor comunica cu privire la anumite aspecte.
 - Așteptările auditorului cu privire la reciprocitatea comunicării și la faptul că persoanele responsabile cu guvernanta vor comunica auditorului aspectele pe care le consideră relevante pentru audit, de exemplu, deciziile strategice care ar putea afecta în mod semnificativ natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit, suspiciunile de fraudă sau cazurile de fraudă detectate și preocupările legate de integritatea sau competența conducerii superioare.
 - Procesul de luare de măsuri și raportare cu privire la aspectele comunicate de auditor.
 - Procesul de luare de măsuri și raportare cu privire la aspectele comunicate de persoanele responsabile cu guvernanta.
- A39. Procesul de comunicare diferă în funcție de circumstanțe, inclusiv cele legate de dimensiunea și structura de guvernanta a entității, de modul în care persoanele responsabile cu guvernanta își desfășoară activitatea și de părerea auditorului privind importanța aspectelor care trebuie comunicate. Dificultățile în stabilirea unei comunicări reciproce și eficace pot indica faptul că nu există o comunicare adecvată între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta în scopul auditului (A se vedea punctul A52).

Considerente specifice entităților mici

- A40. În cazul auditului entităților mici, auditorul poate comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta într-o manieră mai puțin structurată decât în cazul entităților mai mari sau cotate.

Comunicarea cu conducerea

- A41. Multe aspecte, inclusiv cele care trebuie comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta conform prezentului ISA, pot fi discutate cu conducerea pe

parcursul desfășurării normale a auditului. Astfel de discuții recunosc responsabilitatea conducerii executive pentru desfășurarea operațiunilor entității și, în special, responsabilitatea conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare.

- A42. Înainte de a comunica anumite aspecte persoanelor responsabile cu guvernanta, auditorul le poate discuta cu conducerea, exceptând cazul în care acest demers este neadecvat. De exemplu, ar fi neadecvat ca auditorul să discute cu conducerea chestiuni legate de competența sau integritatea conducerii. Pe lângă recunoașterea responsabilității conducerii executive, aceste discuții inițiale pot clarifica anumite fapte sau aspecte și îi pot oferi conducerii ocazia de a furniza informații și explicații suplimentare. În mod similar, în cazul în care entitatea are o funcție de audit intern, auditorul poate discuta anumite aspecte cu auditorul intern, înainte de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta.

Comunicarea cu părțile terțe

- A43. Persoanele responsabile cu guvernanta pot fi obligate prin lege sau reglementări sau pot dori să ofere unor părți terțe, precum, de exemplu, bancheri sau anumite autorități de reglementare, copii ale comunicării scrise cu auditorul. În anumite cazuri, prezentarea de informații părților terțe poate fi ilegală sau neadecvată. În cazul în care comunicarea scrisă întocmită pentru persoanele responsabile cu guvernanta este pusă la dispoziția unor părți terțe, poate fi important ca, în circumstanțele date, părțile terțe să fie informate asupra faptului că aceste comunicări nu au fost întocmite pentru a fi prezentate lor, de exemplu, declarând în cadrul comunicărilor scrise către persoanele responsabile cu guvernanta faptul că:

- (a) Această comunicare a fost întocmită spre a fi utilizată exclusiv de persoanele responsabile cu guvernanta și, după caz, de conducerea grupului sau de auditorul grupului, iar părțile terțe nu ar trebui să se bazeze pe aceasta,
- (b) Auditorul nu își asumă nicio responsabilitate față de părțile terțe și
- (c) Există restricții asupra prezentării sau distribuirii către părțile terțe.

- A44. De exemplu, în anumite jurisdicții, auditorul poate fi obligat prin lege sau reglementări:

- Să notifice o autoritate de reglementare sau de implementare cu privire la anumite aspecte comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta. De exemplu, în anumite țări, auditorul are datoria de a raporta denaturările către autorități, în cazul în care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta nu au luat măsuri corective,
- Să transmită copii ale anumitor rapoarte, întocmite pentru persoanele responsabile cu guvernanta, către autoritățile de reglementare sau finanțatoare relevante, sau către alte organisme, precum o autoritate centrală, în cazul unor entități din sectorul public, sau

- Să pună la dispoziția publicului rapoartele elaborate pentru persoanele responsabile cu guvernanta.

A45. Cu excepția cazului în care legile sau reglementările prevăd obligativitatea de a pune la dispoziția unei părți terțe comunicările scrise ale auditorului cu persoanele responsabile cu guvernanta, auditorul ar putea avea nevoie de consimțământul prealabil al persoanelor responsabile cu guvernanta, înainte de a acționa în acest fel.

Forme de comunicare (A se vedea punctul 19)

A46. Comunicarea eficace poate presupune prezentări structurate și rapoarte scrise, precum și comunicări mai puțin structurate, inclusiv discuții. Auditorul poate comunica alte aspecte decât cele identificate la punctele 19-20 fie verbal, fie în scris. Comunicările scrise pot include o scrisoare de misiune transmisă persoanelor responsabile cu guvernanta.

A47. Pe lângă importanța unui anumit aspect, forma comunicării (de exemplu, dacă respectiva comunicare se face în scris sau verbal, gradul de detaliere sau de sintetizare al comunicării și dacă această comunicare se face într-o manieră structurată sau nestructurată) poate fi afectată și de alți factori, precum:

- Măsura în care se va include o examinare a aspectelor respective în raportul auditorului. De exemplu, când aspectele-cheie de audit sunt comunicate în raportul auditorului, acesta poate considera că este necesar să comunice în scris aspectele determinate ca fiind aspecte-cheie de audit.
- Măsura în care aspectele respective au fost rezolvate într-o manieră satisfăcătoare.
- Măsura în care conducerea a comunicat în prealabil aspectele respective.
- Dimensiunea, structura operațională, mediul de control și structura juridică ale entității.
- În cazul unui audit al situațiilor financiare cu scop special, dacă auditorul auditează și situațiile financiare cu scop general ale entității.
- Cerințe legale. În anumite jurisdicții este prevăzută obligativitatea unei comunicări scrise cu persoanele responsabile cu guvernanta, într-o formă prestabilită de legislația națională.
- Așteptările persoanelor responsabile cu guvernanta, inclusiv angajamentele cu privire la ședințele sau comunicările periodice cu auditorul.
- Nivelul de contact și dialog permanent între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta.
- Dacă au avut loc modificări semnificative în componența unui organism de conducere.

A48. În cazul în care un aspect semnificativ este discutat cu o anumită persoană dintre persoanele responsabile cu guvernanta, cum ar fi, de exemplu, președintele unui comitet de audit, poate fi adecvat ca auditorul să sintetizeze aspectul respectiv în comunicările ulterioare, astfel încât toate persoanele responsabile cu guvernanta să fie informate pe deplin și în mod echilibrat.

Plasarea în timp a comunicărilor (A se vedea punctul 21)

A49. Comunicarea oportună pe tot parcursul auditului contribuie la realizarea unui dialog bilateral solid între persoanele responsabile cu guvernanta și auditor. Totuși, comunicarea oportună poate varia în funcție de circumstanțele misiunii. Circumstanțele relevante includ importanța și natura aspectului respectiv, precum și măsurile așteptate din partea persoanelor responsabile cu guvernanta. De exemplu:

- Comunicările cu privire la aspectele care țin de planificare se pot desfășura deseori la începutul misiunii de audit și, pentru o misiune inițială, pot constitui o parte a procesului de convenire asupra termenilor misiunii.
- Ar putea fi adecvat ca o dificultate semnificativă întâlnită pe parcursul auditului să fie comunicată cât de curând posibil dacă persoanele responsabile cu guvernanta sunt în măsură să îl sprijine pe auditor în depășirea acelei dificultăți sau dacă este foarte probabil ca aceasta să conducă la modificarea opiniei auditorului. În mod similar, auditorul poate comunica verbal persoanelor responsabile cu guvernanta, cât mai curând posibil, deficiențele semnificative din controlul intern pe care auditorul le-a identificat, înaintea comunicării acestora în scris, conform cerințelor din ISA 265.²⁶
- Atunci când se aplică ISA 701, auditorul își poate comunica părerile preliminare cu privire la aspectele-cheie de audit în momentul în care discută despre aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului (a se vedea punctul A13), iar auditorul are posibilitatea de a comunica mai frecvent pentru a discuta suplimentar aceste aspecte, în momentul în care comunică constatările semnificative ale auditului.
- Comunicările cu privire la independența pot fi adecvate ori de câte ori se fac raționamente semnificative cu privire la amenințările la adresa independenței și la măsurile de siguranță aferente, de exemplu, în cazul în care se acceptă o misiune de furnizare a altor servicii decât cele de audit și în cadrul unor discuții de finalizare.
- Comunicările privind concluziile auditului, inclusiv părerile auditorului despre aspectele calitative ale practicilor contabile ale entității, pot constitui o parte a discuției de finalizare.

²⁶ ISA 265, punctele 9 și A14.

- Atunci când se auditează atât situațiile financiare cu scop general, cât și cele cu scop special, poate fi adecvată coordonarea în timp util a comunicărilor.

A50. Alți factori care pot fi relevanți pentru plasarea în timp a comunicărilor includ:

- Dimensiunea, structura operațională, mediul de control și structura juridică ale entității auditate.
- Orice tip de obligații legale de a comunica anumite aspecte într-o perioadă specificată.
- Așteptările persoanelor responsabile cu guvernanta, inclusiv angajamentele cu privire la ședințele sau comunicările periodice cu auditorul.
- Momentul în care auditorul identifică anumite aspecte, de exemplu, auditorul poate să nu identifice un anumit aspect (de exemplu, neconformitatea cu legea) într-un interval de timp în care mai pot fi luate măsuri preventive, dar comunicarea acelui aspect poate permite adoptarea unor măsuri de remediere.

Caracterul adecvat al procesului de comunicare (A se vedea punctul 22)

A51. Nu este necesar ca auditorul să elaboreze proceduri specifice în sprijinul evaluării comunicării reciproce între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta; evaluarea se poate baza, mai degrabă, pe observații care rezultă din procedurile de audit efectuate în alte scopuri. Astfel de observații pot include:

- Gradul de adecvare și promptitudinea măsurilor luate de persoanele responsabile cu guvernanta, ca reacție la aspectele semnalate de auditor. În cazul în care aspectele semnificative semnalate în comunicările anterioare nu au fost tratate în mod eficace, ar putea fi adecvat ca auditorul să analizeze motivele pentru care nu au fost luate măsuri adecvate și să ia în considerare semnalarea respectivului aspect încă o dată. Astfel se poate evita riscul de a lăsa impresia că auditorul este mulțumit de modul în care a fost tratat aspectul respectiv sau că acesta nu mai este semnificativ.
- Sinceritatea aparentă a persoanelor responsabile cu guvernanta în comunicarea lor cu auditorul.
- Dorința și capacitatea persoanelor responsabile cu guvernanta de a se întâlni cu auditorul în absența conducerii.
- Capacitatea aparentă a persoanelor responsabile cu guvernanta de a înțelege pe deplin aspectele semnalate de auditor, de exemplu, măsura în care persoanele responsabile cu guvernanta cercetează aspectele și pun sub semnul întrebării recomandările care li se adresează.

- Dificultățile în a ajunge la o înțelegere reciprocă cu persoanele responsabile cu guvernanta asupra formei, plasării în timp și conținutului general așteptat ale comunicărilor.
- În cazul în care toate sau unele dintre persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, gradul aparent de conștientizare al acestora privind modul în care aspectele discutate cu auditorul le pot afecta responsabilitățile de guvernanta mai ample, precum și responsabilitățile de conducere.
- Măsura în care comunicarea reciprocă între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta îndeplinește cerințele legale și de reglementare aplicabile.

A52. Așa cum este menționat la punctul 4, comunicarea reciprocă eficientă oferă sprijin atât auditorului, cât și persoanelor responsabile cu guvernanta. Mai mult, ISA 315 (Revizuit) identifică participarea persoanelor responsabile cu guvernanta, inclusiv interacțiunea lor cu auditorii interni, după caz, și auditorii externi, drept un element al mediului de control al entității.²⁷ Comunicarea reciprocă neadecvată poate indica un mediu de control nesatisfăcător și poate influența evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor. De asemenea, există riscul ca auditorul să nu fi obținut probe de audit suficiente și adecvate pentru a-și forma o opinie cu privire la situațiile financiare.

A53. În cazul în care comunicarea reciprocă între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta nu este adecvată, iar situația nu poate fi rezolvată, auditorul poate lua măsuri precum:

- Modificarea opiniei auditorului pe baza limitării ariei de aplicare.
- Obținerea de consiliere juridică privind consecințele diferitelor demersuri.
- Comunicarea cu părțile terțe (de exemplu, un organism de reglementare) sau cu o autoritate superioară din cadrul structurii de guvernanta din afara entității, cum ar fi proprietarii unei afaceri (de exemplu, acționarii în cadrul unei adunări generale), sau cu ministerul responsabil sau parlamentul, în cazul sectorului public.
- Retragerea din misiune, în cazul în care acest lucru este permis de legea sau reglementările aplicabile.

Documentarea (A se vedea punctul 23)

A54. Documentația comunicării verbale poate include o copie a minutelor întocmite de către entitate, păstrate ca parte a documentației de audit, în cazul în care respectivele minute constituie o înregistrare adecvată a comunicării.

²⁷ ISA 315 (Revizuit), punctul A78.

Anexa 1

(A se vedea punctul 3)

Cerințe specifice din ISQC 1 și din alte ISA-uri care se referă la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta

Prezenta anexă identifică punctele din ISQC 1¹ și din alte ISA-uri care prevăd obligativitatea comunicării unor aspecte specifice către persoanele responsabile cu guvernanta. Lista nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor și a materialelor privind aplicarea și altor materiale explicative din ISA-uri.

- ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe* – punctul 30(a)
- ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* – punctele 22, 39(c)(i) și 41-43
- ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare* – punctele 15, 20 și 23-25
- ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere* – punctul 9
- ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului* – punctele 12-13
- ISA 505, *Confirmări externe* – punctul 9
- ISA 510, *Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale* – punctul 7
- ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente* – punctul 38
- ISA 550, *Părți afiliate* – punctul 27
- ISA 560, *Evenimente ulterioare* – punctele 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) și 17
- ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității* – punctul 25
- ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)* – punctul 49
- ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni* – punctele 20 și 31
- ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare* – punctul 46

1 ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe.*

- ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent* – punctul 17
- ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent* – punctele 12, 14, 23 și 30
- ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent* – punctul 12
- ISA 710, *Informații comparative – cifre comparative și situații financiare comparative* – punctul 18
- ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații* – punctele 17-19.

Anexa 2

(A se vedea punctele 16(a), A19-A20)

Aspecte calitative ale practicilor contabile

Comunicarea prevăzută la punctul 16(a) și discutată la punctele A19-A20 poate include aspecte precum:

Politicile contabile

- Gradul de adecvare al politicilor contabile în circumstanțele specifice ale entității, având în vedere necesitatea de a armoniza costul furnizării informațiilor cu beneficiul pentru utilizatorii situațiilor financiare ale entității. În cazul în care există politici contabile alternative acceptabile, comunicarea poate presupune identificarea elementelor situațiilor financiare care sunt afectate de politicile contabile semnificative alese, precum și informațiile cu privire la politicile contabile utilizate de entitățile asemănătoare.
- Selecția inițială a politicilor contabile semnificative și modificările acestora, inclusiv aplicarea unor noi reglementări contabile. Comunicarea poate include: efectul plasării în timp și al metodei de adoptare a unei modificări în politica contabilă cu privire la câștigurile curente și viitoare ale entității; și plasarea în timp a unei modificări în politicile contabile referitoare la noile reglementări contabile preconizate.
- Efectul politicilor contabile semnificative în domenii controversate (sau a celor strict specifice unui segment de activitate pentru care există o lipsă de îndrumări cu valoare de normă sau de consens).
- Efectul pe care îl are plasarea în timp a tranzacțiilor în legătură cu perioada în care sunt înregistrate.

Estimările contabile și prezentări conexe

- Anexa 2 la ISA 540 (Revizuit) prezintă problemele legate de estimările contabile și pe care auditorul le poate avea în vedere în comunicarea privind aspectele calitative semnificative privind practicile contabile ale entității și prezentările conexe.

Prezentările de informații în situațiile financiare

- Aspectele implicate și raționamentele aferente efectuate în formularea unor prezentări deosebit de sensibile în situațiile financiare (de exemplu, prezentări legate de recunoașterea veniturilor, remunerație, continuitatea activității, evenimente ulterioare și aspecte de contingență).
- Neutralitatea, consecvența și claritatea generală ale prezentărilor de informații din situațiile financiare.

Aspecte conexe

- Efectul potențial asupra situațiilor financiare al riscurilor semnificative, expunerilor și incertitudinilor, precum litigiile pe rol, care sunt prezentate în situațiile financiare.
- Măsura în care situațiile financiare sunt afectate de tranzacții semnificative care nu țin de activitatea normală a entității sau care par a fi neobișnuite din orice alte privințe. Această comunicare poate evidenția:
 - Valorile nerecurente recunoscute pe parcursul perioadei.
 - Măsura în care astfel de tranzacții sunt prezentate separat în situațiile financiare.
 - Dacă astfel de tranzacții par să fi fost realizate pentru a obține un tratament contabil sau fiscal specific ori pentru a îndeplini un obiectiv legal sau de reglementare specific.
 - Dacă forma unor astfel de tranzacții pare să fie mult prea complexă sau în ce cazuri s-a ținut cont de consilierea detaliată privind structurarea tranzacției.
 - Dacă membrii conducerii acordă mai multă importanță unui tratament contabil specific decât bazelor economice ale tranzacției.
- Factorii care afectează valoarea contabilă a activelor și datoriilor, inclusiv bazele utilizate de entitate pentru determinarea duratelor de viață utile ale activelor corporale și necorporale. Comunicarea poate clarifica modul în care au fost selectați factorii care afectează valoarea contabilă și modul în care selecția unor factori alternativi ar fi afectat situațiile financiare.
- Corectarea selectivă a denaturărilor, de exemplu, corectarea denaturărilor care au ca efect creșterea veniturilor raportate, dar nu și a celor care ar avea ca efect scăderea veniturilor raportate.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 265
COMUNICAREA DEFICIENȚELOR ÎN CONTROLUL
INTERN CĂTRE PERSOANELE RESPONSABILE
CU GUVERNANȚA ȘI CĂTRE CONDUCERE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise
 începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1-3
Data intrării în vigoare	4
Obiectiv	5
Definiții	6
Cerințe	7-11
Aplicare și alte materiale explicative	
Determinarea măsurii în care au fost identificate deficiențe din controlul intern	A1-A4
Deficiențe semnificative în controlul intern.....	A5-A11
Comunicarea deficiențelor din controlul intern	A12-A30

Standardul Internațional de Audit (ISA) 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.



Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a comunica în mod corespunzător persoanelor responsabile cu guvernanta și conducerii, deficiențele în controlul intern¹ pe care auditorul le-a identificat în cadrul unui audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA nu impune auditorului responsabilități suplimentare privind obținerea unei înțelegeri a controlului intern, elaborarea și efectuarea de teste ale controalelor pe lângă cerințele din ISA 315 (Revizuit) și ISA 330². ISA 260 (Revizuit)³ stabilește cerințe suplimentare și oferă îndrumări cu privire la responsabilitatea auditorului de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta referitor la audit.
2. Auditorul trebuie să obțină o înțelegere a controlului intern relevant pentru audit atunci când identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă.⁴ Pentru efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern pentru a institui proceduri de audit adecvate circumstanțelor date, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern. Auditorul poate identifica deficiențele în controlul intern nu doar în cadrul procesului de evaluare a riscului, ci și în orice alt stadiu al auditului. Prezentul ISA specifică ce deficiențe identificate trebuie comunicate de către auditor persoanelor responsabile cu guvernanta și conducerii.
3. Nicio prevedere din prezentul ISA nu îi interzice auditorului să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta și conducerii alte aspecte ale controlului intern pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului.

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

5. Obiectivul auditorului este de a comunica în mod corespunzător persoanelor responsabile cu guvernanta și conducerii, deficiențele în controlul intern pe care le-a identificat pe parcursul auditului și care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, sunt suficient de importante pentru a merita atenția acestora.

1 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctele 4 și 12.

2 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*.

3 ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*.

4 ISA 315 (Revizuit), punctul 12. Punctele A68-A73 oferă îndrumări privind controalele relevante pentru audit.

Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Deficiență în controlul intern – aceasta există atunci când:
 - (i) Un control este proiectat, implementat sau efectuat într-o așa manieră încât nu poate preveni, sau detecta și corecta, denaturările din situațiile financiare în timp util, sau
 - (ii) Lipsește un control necesar pentru a preveni, sau detecta și corecta, denaturările din situațiile financiare în timp util.
 - (b) Deficiență semnificativă în controlul intern – o deficiență sau o combinație de deficiențe în controlul intern care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, este suficient de importantă pentru a merita atenția persoanelor responsabile cu guvernanta. (A se vedea punctul A5)

Cerințe

7. Auditorul trebuie să determine măsura în care, pe baza activității de audit desfășurate, a identificat una sau mai multe deficiențe în controlul intern. (A se vedea punctele A1-A4)
8. Dacă a identificat una sau mai multe deficiențe în controlul intern, auditorul trebuie să determine, pe baza activității de audit desfășurate, dacă acestea, individual sau în combinație, constituie deficiențe semnificative. (A se vedea punctele A5-A11)
9. Auditorul trebuie să comunice la timp, în scris, către persoanele responsabile cu guvernanta deficiențele semnificative din controlul intern identificate pe parcursul auditului. (A se vedea punctele A12-A18, A27)
10. Auditorul trebuie, de asemenea, să comunice conducerii, la timp și la un nivel adecvat de responsabilitate: (A se vedea punctele A19, A27)
- (a) În scris, deficiențele semnificative în controlul intern pe care auditorul le-a comunicat sau intenționează să le comunice persoanelor responsabile cu guvernanta, cu excepția cazului în care comunicarea directă către conducere ar fi neadecvată în circumstanțele date și (A se vedea punctele A14, A20-A21)
 - (b) Alte deficiențe în controlul intern identificate pe parcursul auditului care nu au fost comunicate conducerii de către alte părți și care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, sunt suficient de importante pentru a atrage atenția conducerii asupra lor. (A se vedea punctele A22-A26)
11. Auditorul trebuie să includă în comunicarea scrisă a deficiențelor semnificative în controlul intern:
- (a) O descriere a deficiențelor și o explicație referitoare la efectele posibile ale acestora și (A se vedea punctul A28)

- (b) Suficiente informații pentru ca persoanele responsabile cu guvernanta și conducerea să înțeleagă contextul comunicării. În special, auditorul trebuie să explice faptul că: (A se vedea punctele A29-A30)
- (i) Scopul auditului a fost exprimarea de către auditor a unei opinii cu privire la situațiile financiare,
 - (ii) Auditul a inclus luarea în considerare a controlului intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare în vederea elaborării unor proceduri de audit adecvate circumstanțelor date, însă nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern și
 - (iii) Aspectele raportate se limitează la deficiențele pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului și în privința cărora auditorul a ajuns la concluzia că sunt suficient de importante pentru a fi raportate persoanelor responsabile cu guvernanta.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Determinarea măsurii în care au fost identificate deficiențe în controlul intern

(A se vedea punctul 7)

- A1. Pentru a determina dacă a identificat una sau mai multe deficiențe în controlul intern, auditorul poate discuta faptele și circumstanțele relevante constatate cu nivelul adecvat de conducere. Această discuție reprezintă o oportunitate pentru auditor de a alerta conducerea în timp util cu privire la existența deficiențelor pe care conducerea se poate să nu le fi cunoscut anterior. Nivelul adecvat de conducere cu care trebuie să discute auditorul este cel familiarizat cu domeniul controlului intern respectiv și care are autoritatea necesară pentru a lua măsurile de remediere aferente oricărei deficiențe identificate în controlul intern. În unele circumstanțe, ar putea fi neadecvat ca auditorul să discute constatările direct cu conducerea, de exemplu, în cazul în care constatările auditorului par să pună la îndoială integritatea sau competența conducerii (A se vedea punctul A20).
- A2. Atunci când discută faptele și circumstanțele constatărilor sale cu conducerea, auditorul poate obține alte informații relevante care pot fi luate în considerare ulterior, precum:
- Măsura în care conducerea înțelege cauzele reale sau suspectate ale deficiențelor.
 - Excepțiile rezultate din deficiențele pe care conducerea le-ar fi putut observa, de exemplu, denaturările care nu au fost prevenite prin controale relevante ale aplicațiilor în tehnologia informației (IT).

- Un indiciu preliminar din partea conducerii cu privire la răspunsul său la constatările auditorului.

Considerente specifice entităților mici

- A3. Deși conceptele care stau la baza activităților de control din entitățile mici pot fi similare celor din entitățile mai mari, formalitatea cu care acestea acționează poate varia. Mai mult, entitățile mici pot considera că anumite tipuri de activități de control nu sunt necesare datorită controalelor efectuate de către conducere. De exemplu, autoritatea exclusivă a conducerii de a acorda credit clienților și de a aproba achizițiile semnificative poate asigura un control eficace asupra soldurilor conturilor și tranzacțiilor importante, reducând sau eliminând nevoia de a derula activități de control mai detaliate.
- A4. În plus, entitățile mici au adesea mai puțini angajați, ceea ce poate limita măsura în care separarea sarcinilor este practicabilă. Totuși, într-o entitate mică administrată de un proprietar, proprietarul-administrator poate exercita o supraveghere mai eficientă decât într-o entitate mai mare. Acest nivel superior de supraveghere exercitată de către conducere trebuie să se adapteze la riscul ridicat de evitare a controalelor de către conducere.

Deficiențe semnificative în controlul intern (A se vedea punctele 6(b), 8)

- A5. Importanța unei deficiențe sau a unei combinații de deficiențe în controlul intern nu depinde doar de măsura în care a apărut, într-adevăr, o denaturare, ci și de probabilitatea ca o denaturare să apară și de posibila amploare a acesteia. Prin urmare, pot exista deficiențe semnificative chiar dacă auditorul nu a identificat denaturări pe parcursul auditului.
- A6. Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare pentru a determina măsura în care o deficiență sau o combinație de deficiențe în controlul intern constituie o deficiență semnificativă includ:
- Probabilitatea ca deficiențele să genereze în viitor denaturări semnificative în situațiile financiare.
 - Susceptibilitatea activului sau a datoriei aferente la pierderi sau la fraude.
 - Subiectivitatea și complexitatea procesului de determinare a valorilor estimate, precum estimările contabile la valoarea justă.
 - Sumele din situațiile financiare care sunt expuse deficiențelor.
 - Volumul activității care a avut loc sau ar putea avea loc în soldul contului sau în clasa de tranzacții expuse deficienței sau deficiențelor.
 - Importanța controalelor pentru procesul de raportare financiară; de exemplu:
 - Controale de monitorizare generale (precum supravegherea conducerii).

- Controale pentru prevenirea și detectarea fraudei.
- Controale asupra selectării și aplicării politicilor contabile semnificative.
- Controale asupra tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate.
- Controale asupra tranzacțiilor semnificative care nu țin de activitatea normală a entității.
- Controale asupra procesului de raportare financiară de la sfârșitul perioadei (precum controalele asupra înregistrărilor contabile nerecurente).
- Cauza și frecvența excepțiilor detectate ca urmare a deficiențelor în controale.
- Interacțiunea dintre o deficiență și alte deficiențe în controlul intern.

A7. Indiciile deficiențelor semnificative în controlul intern includ, de exemplu:

- Probe cu privire la aspectele ineficiente ale mediului de control, precum:
 - Indicii conform cărora tranzacțiile semnificative în care conducerea are un interes financiar nu au fost investigate în mod corespunzător de către persoanele responsabile cu guvernarea.
 - Identificarea unei fraude comise de conducere care nu a fost împiedicată de controlul intern al entității, indiferent dacă este semnificativă sau nu.
 - Incapacitatea conducerii de a implementa măsuri adecvate de remediere a deficiențelor semnificative comunicate anterior.
- Absența unui proces de evaluare a riscului în cadrul entității, în cazul în care, în mod obișnuit, era de așteptat ca un astfel de proces să fi fost stabilit.
- Probe care indică existența unui proces ineficient de evaluare a riscului, precum incapacitatea conducerii de a identifica un risc de denaturare semnificativă pe care auditorul s-ar fi așteptat ca procesul de evaluare a riscului din cadrul entității să-l fi identificat.
- Probe care indică un răspuns ineficient la riscurile semnificative identificate (de exemplu, absența controalelor cu privire la un astfel de risc).
- Denaturări detectate de procedurile auditorului care nu au fost prevenite, sau detectate și corectate, de controlul intern al entității.
- Retratarea situațiilor financiare emise anterior pentru a reflecta corectarea denaturărilor semnificative cauzate de eroare sau de fraudă,
- Probe care indică incapacitatea conducerii de a supraveghea întocmirea situațiilor financiare.

- A8. Controalele pot fi proiectate pentru a funcționa individual sau în combinație cu alte controale pentru a preveni în mod eficient, sau pentru a detecta și corecta, denaturările.⁵ De exemplu, controalele asupra conturilor de creanțe pot consta atât în controale automate, cât și în controale manuale proiectate pentru a funcționa împreună pentru a preveni, sau pentru a detecta și corecta, denaturările din soldul unui cont. O deficiență în controlul intern ar putea să nu fie, în sine, suficient de importantă pentru a constitui o deficiență semnificativă. Totuși, o combinație de deficiențe care afectează soldul aceluiași cont sau aceeași prezentare, o aserțiune relevantă sau o componentă a controlului intern poate spori riscurile de denaturare atât de mult încât să genereze o deficiență semnificativă.
- A9. Legile sau reglementările din anumite jurisdicții pot stabili o cerință (în special pentru auditurile entităților cotate) potrivit căreia auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta sau altor părți relevante (precum organismele de reglementare) unul sau mai multe tipuri specifice de deficiențe în controlul intern pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului. Atunci când legile sau reglementările au stabilit termeni și definiții specifice pentru aceste tipuri de deficiențe și impun auditorului să utilizeze acești termeni și aceste definiții în scopul comunicării, auditorul va utiliza respectivii termeni și respectivele definiții în comunicările sale în conformitate cu cerințele legale și de reglementare.
- A10. Atunci când jurisdicția a stabilit termeni specifici pentru tipurile de deficiențe din controlul intern care trebuie comunicate, dar nu a definit acești termeni, poate fi necesar ca auditorul să își utilizeze raționamentul pentru a determina aspectele care trebuie comunicate potrivit cerințelor legale sau de reglementare. În acest caz, auditorul poate considera că este adecvat să țină cont de cerințele și îndrumările din prezentul ISA. De exemplu, dacă scopul cerinței legale sau de reglementare este de a aduce în atenția persoanelor responsabile cu guvernanta anumite aspecte care țin de controlul intern de care acestea ar trebui informate, poate fi adecvat ca auditorul să considere aceste aspecte ca fiind în general echivalente cu deficiențele semnificative care trebuie comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta potrivit cerințelor prezentului ISA.
- A11. Cerințele din prezentul ISA rămân aplicabile indiferent dacă legile sau reglementările prevăd ca auditorul să utilizeze termeni specifici sau definiții specifice.

Comunicarea deficiențelor din controlul intern

Comunicarea deficiențelor semnificative din controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta (A se vedea punctul 9)

- A12. Comunicarea în scris a deficiențelor semnificative către persoanele responsabile cu guvernanta reflectă importanța acestor aspecte și sprijină persoanele responsabile cu guvernanta în îndeplinirea responsabilităților lor de

5 ISA 315, punctul A74.

supraveghere. ISA 260 (Revizuit) stabilește considerentele relevante cu privire la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta în cazul în care toate aceste persoane sunt implicate în conducerea entității.⁶

- A13. La determinarea momentului în care trebuie emisă comunicarea scrisă, auditorul poate lua în considerare măsura în care primirea respectivei comunicări ar fi un factor important care să le permită persoanelor responsabile cu guvernanta să își îndeplinească responsabilitățile lor de supraveghere. În plus, în cazul entităților cotate din anumite jurisdicții, s-ar putea ca persoanele responsabile cu guvernanta să aibă nevoie de comunicarea scrisă a auditorului înainte de data aprobării situațiilor financiare pentru a se putea descărca de responsabilitățile specifice legate de controlul intern, în scopul respectării reglementărilor sau în alte scopuri. În cazul altor entități, auditorul poate emite comunicarea scrisă la o dată ulterioară. Cu toate acestea, în cel de-al doilea caz, deoarece comunicarea scrisă a auditorului cu privire la deficiențele semnificative face parte din dosarul final de audit, comunicarea scrisă face obiectul unei cerințe prevalente⁷ potrivit căreia auditorul trebuie să finalizeze în timp util alcătuirea dosarului final de audit. ISA 230 precizează că termenul-limită adecvat pentru finalizarea alcătuirii dosarului final de audit nu depășește, de obicei, mai mult de 60 de zile de la data raportului auditorului.⁸
- A14. Indiferent de momentul comunicării scrise a deficiențelor semnificative, într-o primă fază auditorul poate comunica verbal deficiențele către conducere și, dacă este cazul, către persoanele responsabile cu guvernanta, pentru a le ajuta să adopte măsuri de remediere în timp util, în vederea diminuării riscurilor de denaturare semnificativă. Totuși, acest demers nu îl scutește pe auditor de responsabilitatea de a comunica deficiențele semnificative în scris, după cum prevede prezentul ISA.
- A15. Nivelul de detaliu la care sunt comunicate deficiențele semnificative este un aspect care ține de raționamentul profesional al auditorului în circumstanțele respective. Factorii pe care auditorul îi poate lua în considerare la determinarea nivelului adecvat de detaliu al comunicării includ, de exemplu:
- Natura entității - de exemplu, comunicarea prevăzută pentru o entitate de interes public poate fi diferită de cea pentru o entitate care nu este de interes public,
 - Dimensiunea și complexitatea entității - de exemplu, comunicarea prevăzută pentru o entitate complexă poate fi diferită de cea pentru o entitate care desfășoară o activitate simplă,
 - Natura deficiențelor semnificative pe care le-a identificat auditorul,
 - Structura de guvernanta a entității - de exemplu, pot fi necesare mai multe detalii dacă în rândul persoanelor responsabile cu guvernanta se

6 ISA 260 (Revizuit), punctul 13.

7 ISA 230, *Documentația de audit*, punctul 14.

8 ISA 230, punctul A21.

numără membri care nu au o experiență semnificativă în ceea ce privește sectorul de activitate al entității sau aspectele afectate,

- Cerințele legale sau de reglementare privind comunicarea tipurilor specifice de deficiențe în controlul intern.

- A16. Conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta ar putea fi deja la curent cu deficiențele semnificative pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului și ar fi putut opta să nu le remedieze din cauza costurilor sau din alte considerente. Responsabilitatea pentru evaluarea costurilor și a beneficiilor implementării măsurilor de remediere aparține conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta. În consecință, cerința de la punctul 9 se aplică indiferent de cost sau de alte considerente pe care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta le-ar putea considera relevante în determinarea măsurii în care trebuie remediate respectivele deficiențe.
- A17. Faptul că auditorul a comunicat o deficiență semnificativă persoanelor responsabile cu guvernanta și conducerii în cadrul unui audit anterior nu elimină necesitatea ca auditorul să repete comunicarea dacă nu au fost luate încă măsuri de remediere. Dacă se menține o deficiență semnificativă comunicată anterior, comunicarea din anul curent poate relua descrierea din comunicarea anterioară sau poate face doar referire la comunicarea anterioară. Auditorul poate întreba conducerea sau, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta de ce nu a fost încă remediată deficiența semnificativă. În absența unei explicații rezonabile, faptul că nu au fost luate măsuri poate reprezenta, în sine, o deficiență semnificativă.

Considerente specifice entităților mici

- A18. În cazul auditurilor entităților mici, auditorul poate comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta într-o manieră mai puțin structurată decât în cazul entităților mai mari.

Comunicarea deficiențelor din controlul intern către conducere (A se vedea punctul 10)

- A19. De obicei, nivelul adecvat de conducere este cel care are responsabilitatea și autoritatea de a evalua deficiențele în controlul intern și de a lua măsurile de remediere necesare. În cazul deficiențelor semnificative, este probabil ca nivelul adecvat de conducere să fie reprezentat de directorul executiv sau de directorul financiar (sau o poziție echivalentă), având în vedere faptul că aceste aspecte trebuie comunicate, de asemenea, persoanelor responsabile cu guvernanta. În cazul altor deficiențe în controlul intern, nivelul adecvat poate fi reprezentat de conducerea operațională, care este implicată direct în domeniile de control afectate și care are autoritatea de a lua măsurile de remediere adecvate.

Comunicarea deficiențelor semnificative din controlul intern către conducere (A se vedea punctul 10(a))

- A20. Anumite deficiențe semnificative identificate în controlul intern pot pune la îndoială integritatea sau competența conducerii. De exemplu, pot exista

probe care indică existența unei fraude sau a neconformității intenționate cu legile și reglementările, ori conducerea poate manifesta o incapacitate de a supraveghea întocmirea unor situații financiare adecvate, ceea ce ar pune la îndoială competența conducerii. În consecință, comunicarea acestor deficiențe direct către conducere ar putea să nu fie adecvată.

- A21. ISA 250 (Revizuit) stabilește cerințe și oferă îndrumări cu privire la raportarea cazurilor de neconformitate identificată sau suspectată cu legile și reglementările, inclusiv pentru cazurile în care persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în astfel de cazuri de neconformitate.⁹ ISA 240 stabilește cerințe și oferă îndrumări cu privire la comunicarea către persoanele responsabile cu guvernanta, în cazul în care auditorul a identificat o fraudă sau o fraudă suspectată în care este implicată conducerea.¹⁰

Comunicarea altor deficiențe din controlul intern către conducere (A se vedea punctul 10(b))

- A22. Pe parcursul auditului, auditorul poate identifica alte deficiențe în controlul intern care nu sunt semnificative, dar care pot fi suficient de importante pentru a atrage atenția conducerii asupra lor. Determinarea deficiențelor din controlul intern care merită atenția conducerii este un aspect ce ține de raționamentul profesional în circumstanțele date, ținând cont de probabilitatea și anvergura potențială ale denaturărilor care pot apărea în situațiile financiare ca rezultat al acelor deficiențe.
- A23. Nu este necesară comunicarea în scris a altor deficiențe din controlul intern care merită atenția conducerii, acestea putând fi comunicate și verbal. În cazul în care auditorul a discutat faptele și circumstanțele aferente constatărilor sale cu conducerea, auditorul poate considera că, la momentul acestor discuții, celelalte deficiențe au fost comunicate verbal conducerii. În consecință nu este necesară o comunicare oficială ulterior.
- A24. Dacă auditorul a comunicat conducerii, într-o perioadă anterioară, alte deficiențe în controlul intern decât cele semnificative și conducerea a ales să nu le remedieze din motive legate de costuri sau din alte motive, nu este necesar ca auditorul să repete comunicarea în perioada curentă. De asemenea, nu este necesar ca auditorul să repete informațiile referitoare la astfel de deficiențe dacă acestea au fost comunicate anterior conducerii de către alte părți, precum funcția de audit intern sau organismele de reglementare. Totuși, ar putea fi adecvat ca auditorul să comunice din nou aceste deficiențe dacă a avut loc o schimbare a conducerii sau dacă auditorul a luat cunoștință de informații noi care afectează înțelegerea anterioară a auditorului și a conducerii cu privire la respectivele deficiențe. Cu toate acestea, neremedierea de către conducere a altor deficiențe din controlul intern care au fost comunicate anterior poate deveni o deficiență semnificativă care trebuie comunicată

9 ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, punctele 23-29.

10 ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, punctul 42.

persoanelor responsabile cu guvernanta. Măsură în care auditorul se află sau nu într-o astfel de situație depinde de raționamentul său profesional.

- A25. În unele circumstanțe, persoanele responsabile cu guvernanta ar putea solicita să fie înștiințate cu privire la detaliile altor deficiențe din controlul intern pe care auditorul le-a comunicat conducerii sau să fie informate pe scurt despre natura acestor deficiențe. În mod alternativ, auditorul poate considera că este necesar să informeze persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la comunicarea altor deficiențe către conducere. În oricare dintre situații, auditorul poate raporta, după caz, verbal sau în scris, către persoanele responsabile cu guvernanta.
- A26. ISA 260 (Revizuit) stabilește considerentele relevante cu privire la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta în cazul în care toate aceste persoane sunt implicate în conducerea entității.¹¹

Considerente specifice entităților din sectorul public (A se vedea punctele 9-10)

- A27. Auditorii din sectorul public pot avea responsabilități suplimentare de a comunica deficiențele din controlul intern pe care le-au identificat pe parcursul auditului, în diferite moduri, la un nivel de detaliu și către părți la care nu se face referire în prezentul ISA. De exemplu, ar putea fi necesar ca deficiențele semnificative să fie comunicate către legislativ sau către alt organism de guvernare. Legea, reglementările sau alte autorități pot mandata, de asemenea, auditorii din sectorul public să raporteze deficiențele din controlul intern indiferent de importanța potențialelor efecte ale respectivelor deficiențe. Mai mult, legislația poate impune auditorilor din sectorul public să raporteze cu privire la aspecte legate de controlul intern care sunt mai ample decât deficiențele din controlul intern și care trebuie comunicate potrivit prezentului ISA, de exemplu, controalele referitoare la conformitatea cu autoritățile legislative, reglementările sau prevederile contractelor ori acordurilor de subvenții.

Conținutul comunicării scrise a deficiențelor semnificative din controlul intern (A se vedea punctul 11)

- A28. Atunci când explică potențialele efecte ale deficiențelor semnificative, nu este necesar ca auditorul să cuantifice aceste efecte. Deficiențele semnificative pot fi grupate în scopuri de raportare, acolo unde este adecvat. De asemenea, auditorul poate include în comunicarea scrisă sugestiile de măsuri de remediere a deficiențelor, răspunsurile efective sau propuse ale conducerii și o declarație cu privire la măsura în care auditorul a întreprins sau nu acțiuni pentru a verifica dacă răspunsurile conducerii au fost implementate.
- A29. Auditorul poate considera că este adecvat să includă următoarele informații drept context suplimentar pentru comunicare:
- un indiciu privind faptul că, dacă auditorul ar fi efectuat proceduri mai ample de control intern, ar fi fost posibil să fi identificat mai multe

¹¹ ISA 260 (Revizuit), punctul 13.

deficiențe de raportat sau să fi concluzionat că unele dintre deficiențele raportate nu trebuiau, de fapt, raportate,

- un indiciu privind faptul că această comunicare este adresată persoanelor responsabile cu guvernanta și că ar putea fi neadecvată în alte scopuri.

A30 Legile sau reglementările pot impune auditorului sau conducerii să furnizeze autorităților de reglementare adecvate o copie a comunicării scrise a auditorului cu privire la deficiențele semnificative. În astfel de cazuri, autoritățile de reglementare pot fi identificate în comunicarea scrisă a auditorului.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 300

PLANIFICAREA UNUI AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1
Rolul și plasarea în timp ale planificării	2
Data intrării în vigoare	3
Obiectiv	4
Cerințe	
Implicarea membrilor-cheie ai echipei misiunii	5
Activități preliminare ale misiunii	6
Activități de planificare	7-11
Documentația	12
Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale	13
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Rolul și plasarea în timp ale planificării	A1-A3
Implicarea membrilor-cheie ai echipei misiunii	A4
Activități preliminare ale misiunii	A5-A7
Activități de planificare.....	A8-A17
Documentația	A18-A21
Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale.....	A22
Anexă: Considerente privind stabilirea strategiei generale de audit	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a planifica un audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA este scris în contextul auditurilor recurente. Considerentele suplimentare privind misiunile de audit inițiale sunt identificate separat.

Rolul și plasarea în timp ale planificării

2. Planificarea unui audit implică stabilirea strategiei generale de audit a misiunii și elaborarea unui plan de audit. Planificarea adecvată aduce o serie de beneficii auditului situațiilor financiare, printre care următoarele: (A se vedea punctele A1-A3)
 - Îl ajută pe auditor să acorde atenția cuvenită domeniilor importante ale auditului.
 - Îl ajută pe auditor să identifice și să rezolve posibilele problemele în timp util.
 - Îl ajută pe auditor să organizeze și să gestioneze corect misiunea de audit pentru ca aceasta să se desfășoare într-un mod eficient și eficace.
 - Furnizează asistență în selectarea membrilor echipei misiunii care dispun de capacitățile și competențele adecvate pentru a răspunde riscurilor anticipate și în delegarea de sarcini adecvate acestora.
 - Facilitează coordonarea și monitorizarea membrilor echipei misiunii și revizuirea activității acestora.
 - Furnizează asistență, după caz, în îndrumarea activității desfășurate de auditorii componentelor și experți.

Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

4. Obiectivul auditorului este de a planifica auditul astfel încât acesta să se desfășoare într-o manieră eficace.

Cerințe

Implicarea membrilor-cheie ai echipei misiunii

5. Partenerul de misiune și alți membri-cheie ai echipei misiunii trebuie să se implice în planificarea auditului, inclusiv în planificarea și participarea la discuțiile dintre membrii echipei misiunii. (A se vedea punctul A4)

Activități preliminare ale misiunii

6. Auditorul trebuie să efectueze următoarele activități la începutul misiunii curente de audit:
 - (a) Să desfășoare procedurile prevăzute în ISA 220 privind continuarea relației cu clientul și misiunea de audit specifică,¹
 - (b) Să evalueze respectarea cerințelor etice relevante, inclusiv independența, în conformitate cu ISA 220² și
 - (c) Să stabilească și să înțeleagă termenii misiunii, conform prevederilor din ISA 210.³ (A se vedea punctele A5-A7)

Activități de planificare

7. Auditorul trebuie să stabilească o strategie generală de audit care definește aria de aplicare, plasarea în timp și coordonarea auditului și care furnizează îndrumări privind elaborarea planului de audit.
8. În stabilirea strategiei generale de audit, auditorul trebuie:
 - (a) Să identifice caracteristicile misiunii ce îi definesc aria de aplicare,
 - (b) Să identifice obiectivele de raportare ale misiunii pentru planificarea plasării în timp a auditului și natura comunicărilor impuse,
 - (c) Să ia în considerare factorii care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, sunt semnificativi pentru coordonarea eforturilor echipei misiunii,
 - (d) Să ia în considerare rezultatele activităților preliminare ale misiunii și, acolo unde este cazul, să analizeze măsura în care sunt relevante cunoștințele dobândite în alte misiuni efectuate de partenerul de misiune pentru entitate și
 - (e) Să identifice natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare desfășurării misiunii. (A se vedea punctele A8-A11)
9. Auditorul trebuie să elaboreze un plan de audit care trebuie să includă o descriere a:
 - (a) Naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor planificate de evaluare a riscului, așa cum au fost ele stabilite în ISA 315 (revizuit).⁴
 - (b) Naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare de audit la nivelul aserțiunilor, așa cum au fost ele stabilite în ISA 330.⁵

1 ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctele 12-13.

2 ISA 220, punctele 9-11.

3 ISA 210, *Convenirea asupra termenelor misiunii de audit*, punctele 9-13.

4 ISA 315 (revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*.

5 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*.

- (c) Alte proceduri de audit planificate care trebuie desfășurate astfel încât misiunea să fie conformă cu standardele ISA. (A se vedea punctele A12-A14)
- 10. Auditorul trebuie să actualizeze și să modifice strategia generală de audit și planul de audit, după caz, pe parcursul auditului. (A se vedea punctul A15)
- 11. Auditorul trebuie să planifice natura, plasarea în timp și amplexarea coordonării și monitorizării membrilor echipei misiunii și revizuirea activității lor. (A se vedea punctele A16-A17)

Documentația

- 12. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:⁶
 - (a) Strategia generală de audit,
 - (b) Planul de audit și
 - (c) Orice modificări semnificative efectuate în timpul misiunii de audit asupra strategiei generale de audit sau a planului de audit, precum și motivele acestor modificări. (A se vedea punctele A18-A21)

Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale

- 13. Auditorul trebuie să efectueze următoarele activități înainte de începerea unui audit inițial:
 - (a) Efectuarea procedurilor cerute de ISA 220 cu privire la acceptarea relației cu clientul și a misiunii de audit specifice⁷ și
 - (b) Comunicarea cu auditorul precedent, în cazul în care a avut loc o schimbare a auditorului, în conformitate cu cerințele etice relevante. (A se vedea punctul A22)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Rolul și plasarea în timp ale planificării (A se vedea punctul 2)

- A1. Natura și amplexarea activităților de planificare vor varia în funcție de dimensiunea și complexitatea entității, de experiența anterioară în privința entității a membrilor-cheie ai echipei misiunii și de modificările circumstanțelor care au loc în cadrul misiunii de audit.
- A2. Planificarea nu este o fază separată a auditului, ci mai degrabă un proces continuu și iterativ care începe deseori la scurt timp după (sau în legătură cu)

6 ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6.

7 ISA 220, punctele 12-13.

finalizarea auditului anterior și continuă până la finalizarea misiunii curente de audit. Totuși, planificarea include considerente privind plasarea în timp a anumitor activități și proceduri de audit care trebuie finalizate anterior efectuării procedurilor suplimentare de audit. De exemplu, planificarea include necesitatea de a lua în considerare, anterior identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor, unele aspecte precum:

- Procedurile analitice care trebuie aplicate drept proceduri de evaluare a riscului.
 - Înțelegerea generală a cadrului legislativ și de reglementare aplicabil entității și a modului în care entitatea se conformează respectivului cadru.
 - Determinarea pragului de semnificație.
 - Implicarea experților.
 - Efectuarea altor proceduri de evaluare a riscului.
- A3. Auditorul poate decide să discute elemente ale planificării cu conducerea entității, pentru a facilita derularea și gestionarea misiunii de audit (de exemplu, pentru a coordona anumite proceduri de audit planificate cu activitatea personalului entității). Deși aceste discuții au loc deseori, strategia generală de audit și planul de audit rămân în responsabilitatea auditorului. Atunci când se discută aspecte incluse în strategia generală de audit sau în planul de audit, este nevoie de atenție pentru a nu compromite eficacitatea auditului. De exemplu, discutarea naturii și a plasării în timp ale procedurilor de audit detaliate cu conducerea poate compromite eficacitatea auditului, făcând procedurile de audit prea previzibile.

Implicarea membrilor-cheie ai echipei misiunii (A se vedea punctul 5)

- A4. Prin implicarea partenerului de misiune și a altor membri-cheie ai echipei misiunii în planificarea auditului se face apel la experiența și viziunea acestora, crescând astfel eficacitatea și eficiența procesului de planificare.⁸

Activități preliminare ale misiunii (A se vedea punctul 6)

- A5. Efectuarea activităților preliminare ale misiunii, specificate la punctul 6, la începutul misiunii curente de audit îl ajută pe auditor în identificarea și evaluarea evenimentelor sau circumstanțelor care ar putea afecta negativ capacitatea auditorului de a planifica și a efectua misiunea de audit.
- A6. Efectuarea acestor activități preliminare ale misiunii îi permite auditorului să planifice o misiune de audit pentru care, de exemplu:

⁸ ISA 315 (Revizuit), punctul 10, stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la discuția din cadrul echipei misiunii referitoare la susceptibilitatea denaturării semnificative a situațiilor financiare ale entității. ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, punctul 16, furnizează îndrumări privind atenția acordată în cadrul discuției susceptibilității ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate semnificativ din cauza fraudei.

- Auditorul își menține independența și capacitatea necesare efectuării misiunii.
- Nu există probleme legate de integritatea conducerii care ar putea afecta disponibilitatea auditorului de a continua misiunea.
- Nu există neînțelegeri cu clientul în privința termenilor misiunii.

A7. Analizarea, de către auditor, a continuării relației cu clientul și a cerințelor etice relevante, inclusiv independența, se realizează pe toată durata misiunii de audit, pe măsură ce au loc anumite condiții și modificări ale circumstanțelor. Efectuarea procedurilor inițiale, atât asupra continuării relației cu clientul, cât și asupra cerințelor etice relevante (inclusiv independența), la începutul misiunii curente de audit, înseamnă că acestea sunt finalizate anterior efectuării altor activități semnificative pentru misiunea cu rentă de audit. Pentru misiunile de audit recurente, acest tip de proceduri inițiale au loc deseori imediat după (sau în legătură cu) finalizarea auditului precedent.

Activități de planificare

Strategia generală de audit (A se vedea punctele 7-8)

A8. Procesul de stabilire a strategiei generale de audit îl ajută pe auditor să determine, sub rezerva finalizării procedurilor auditorului de evaluare a riscului, aspecte precum:

- Resursele ce trebuie alocate în anumite domenii specifice ale auditului, precum utilizarea unor membri ai echipei misiunii cu experiență adecvată pentru domeniile cu risc ridicat sau implicarea experților pentru anumite aspecte complexe,
- Nivelul resurselor ce trebuie alocate pentru anumite domenii specifice ale auditului, precum numărul de membri ai echipei desemnați să participe la inventariere în locații semnificative, amplasarea cu care este revizuită activitatea altor auditori în cazul auditurilor grupurilor sau bugetul de audit, exprimat în ore, ce trebuie alocat domeniilor cu risc ridicat,
- Momentul în care aceste resurse urmează să fie utilizate, respectiv, dacă acest proces are loc în faze interimare ale auditului sau la data închiderii exercițiilor financiare și
- Modul în care sunt gestionate, coordonate și monitorizate aceste resurse, precum datele la care se estimează că vor avea loc ședințele de informare și evaluare a activității, modul în care se estimează că vor fi efectuate revizuirile de către partenerul de misiune și de către manager (de exemplu, la fața locului sau în altă locație) și dacă trebuie realizate revizuri ale controlului calității misiunii.

A9. Anexa prezintă exemple de considerente privind stabilirea strategiei generale de audit.

- A10. Odată ce strategia generală de audit a fost stabilită, poate fi elaborat un plan de audit pentru a aborda diferitele aspecte identificate în strategia generală de audit, luând în considerare necesitatea de a atinge obiectivele auditului prin utilizarea eficientă a resurselor auditorului. Stabilirea strategiei generale de audit și a planului de audit detaliat nu reprezintă, în mod necesar, procese secvențiale sau separate, ci sunt strâns interconectate, deoarece modificările operate în unul dintre ele pot avea drept rezultat modificarea în consecință a celuilalt.

Considerente specifice entităților mici

- A11. În auditurile entităților mici, întregul audit poate fi efectuat de o echipă a misiunii foarte mică. Multe audituri ale entităților mici presupun implicarea partenerului de misiune (care poate fi un practician individual) ce lucrează cu un singur membru al echipei misiunii (sau fără niciun membru al echipei misiunii). Cu o echipă mai mică, coordonarea și comunicarea între membrii echipei sunt mai ușor de realizat. Stabilirea strategiei generale de audit pentru auditul unei entități mici nu trebuie să fie un exercițiu complex sau îndelungat; acesta variază în funcție de dimensiunea entității, de complexitatea auditului și de dimensiunea echipei misiunii. De exemplu, un scurt memorandum întocmit la finalizarea auditului precedent, pe baza unei revizuirii a documentelor de lucru, care evidențiază aspectele identificate în auditul tocmai finalizat, actualizat în perioada curentă pe baza discuțiilor cu proprietarul-administrator, poate servi drept strategie de audit documentată pentru misiunea de audit curentă, dacă tratează aspectele menționate la punctul 8.

Planul de audit (A se vedea punctul 9)

- A12. Planul de audit este mai detaliat decât strategia generală de audit prin faptul că include natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit care urmează a fi efectuate de către membrii echipei misiunii. Planificarea acestor proceduri de audit are loc în timpul desfășurării auditului, pe măsură ce este elaborat planul de audit al misiunii. De exemplu, planificarea procedurilor auditorului de evaluare a riscurilor are loc la începutul procesului de audit. Totuși, planificarea naturii, plasării în timp și amplexării procedurilor suplimentare de audit specifice depinde de rezultatul acestor proceduri de evaluare a riscului. În plus, auditorul poate începe executarea procedurilor suplimentare de audit pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări înainte de planificarea restului de proceduri suplimentare de audit.
- A13. Determinarea naturii, plasării în timp și amplexării procedurilor de evaluare a riscului planificate și ale procedurilor suplimentare de audit, în măsura în care se referă la prezentarea informațiilor, este importantă din punct de vedere atât al gamei variate de informații, cât și al gradului de detaliere ce poate fi cuprins în acele prezentări. Mai mult, anumite prezentări de informații pot conține informații care sunt obținute din alte surse decât registrul Cartea mare sau registrele auxiliare, ceea ce poate afecta, de asemenea, riscurile evaluate și natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit pentru abordarea acestora.

A14. Luarea în considerare a prezentărilor de informații la începutul procesului de audit îl ajută pe auditor să acorde atenția cuvenită și să aloce timpul necesar abordării prezentărilor de informații în aceeași manieră cu clasele de tranzacții, evenimentele și soldurile conturilor. Luarea în considerare la începutul procesului poate ajuta, de asemenea, auditorul să determine efectele asupra auditului a:

- Prezentărilor de informații semnificative, noi sau revizuite, necesare ca urmare a modificărilor apărute în mediul, situația financiară sau activitățile entității (de exemplu, o modificare a identificării necesare a segmentelor și raportarea informațiilor despre segmentele care rezultă dintr-o combinație de întreprinderi semnificativă),
- Prezentărilor de informații semnificative, noi sau revizuite, apărute ca urmare a modificărilor cadrului de raportare financiară aplicabil,
- Necesității implicării unui expert al auditorului care să asiste la procedurile de audit aferente unor prezentări de informații specifice (de exemplu, prezentări ale informațiilor aferente pensiilor sau altor obligații privind beneficiile de pensionare) și a
- Aspectelor aferente prezentărilor de informații pe care auditorul poate să dorească să le discute cu persoanele responsabile cu guvernanta.⁹

Modificări ale deciziilor de planificare în timpul auditului (A se vedea punctul 10)

A15. Ca rezultat al unor evenimente neașteptate, modificări ale condițiilor date sau probe de audit obținute în urma rezultatelor procedurilor de audit, auditorul poate fi nevoit să modifice strategia generală de audit și planul de audit și, prin urmare, natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor suplimentare de audit planificate, pe baza analizei revizuite a riscurilor evaluate. Acesta poate fi atunci când în atenția auditorului ajung informații care diferă în mod semnificativ de informațiile disponibile la momentul la care auditorul a planificat procedurile de audit. De exemplu, probele de audit obținute prin aplicarea procedurilor de fond pot contrazice probele de audit obținute prin teste ale controalelor.

Coordonarea, monitorizarea și revizuirea (A se vedea punctul 11)

A16. Natura, plasarea în timp și amplexarea coordonării și monitorizării membrilor echipei misiunii și revizuirea activității lor variază în funcție de mulți factori, inclusiv:

- Dimensiunea și complexitatea entității.
- Domeniul auditului.
- Riscurile de denaturare semnificativă evaluate (de exemplu, o creștere a riscului de denaturare semnificativă evaluat pentru un anumit

⁹ ISA 260 (revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul A13

domeniu al auditului impune, de obicei, o creștere corespunzătoare a amplitudinii și a plasării în timp a coordonării și monitorizării membrilor echipei misiunii, precum și o revizuire mai detaliată a activității lor).

- Aptitudinile și competențele membrilor individuali ai echipei care efectuează activitatea de audit.

ISA 220 conține îndrumări suplimentare cu privire la coordonarea, monitorizarea și revizuirea activității de audit.¹⁰

Considerente specifice entităților mici

- A17. Dacă un audit este efectuat în întregime de către partenerul de misiune, nu mai apar probleme legate de coordonarea și monitorizarea membrilor echipei misiunii și de revizuirea activității lor. În astfel de cazuri, partenerul de misiune, care a efectuat personal toate aspectele activității, va fi atent la toate aspectele semnificative. Formularea unei opinii obiective cu privire la gradul de adecvare a raționamentelor emise în cursul auditului poate pune unele probleme practice atunci când aceeași persoană efectuează, de asemenea, întregul audit. Dacă sunt implicate aspecte deosebit de complexe sau neobișnuite, iar auditul este efectuat de un practician individual, poate fi indicată consultarea cu alți auditori cu experiență adecvată sau cu organismul profesional al auditorului.

Documentația (A se vedea punctul 12)

- A18. Documentația strategiei generale de audit reprezintă o înregistrare a deciziilor-cheie considerate necesare pentru a planifica adecvat auditul și pentru a comunica aspectele semnificative echipei misiunii. De exemplu, auditorul poate rezuma strategia generală de audit sub forma unui memorandum care conține deciziile-cheie privind aria de aplicare, plasarea în timp și desfășurarea auditului.
- A19. Documentația planului de audit reprezintă o înregistrare a naturii, a plasării în timp și a amplitudinii planificate ale procedurilor de evaluare a riscului și ale procedurilor suplimentare de audit la nivelul aserțiunilor, ca răspuns la riscurile evaluate. Aceasta servește, de asemenea, ca înregistrare a planificării adecvate a procedurilor de audit care pot fi revizuite și aprobate înainte de efectuarea lor. Auditorul poate utiliza programe standard de audit sau liste de verificare pentru finalizarea auditului, adaptate după necesități pentru a reflecta circumstanțele specifice ale misiunii.
- A20. O înregistrare a modificărilor semnificative ale strategiei generale de audit și ale planului de audit, precum și a modificărilor rezultate efectuate asupra naturii, plasării în timp și a amplitudinii procedurilor de audit explică motivele pentru care au fost efectuate modificări semnificative, precum și strategia generală de audit și planul de audit adoptate în final pentru audit. De

¹⁰ ISA 220, punctele 15-17.

asemenea, reflectă răspunsul adecvat la modificările semnificative care au loc în timpul auditului.

Considerente specifice entităților mici

A21. Așa cum se menționează la punctul A11, un memorandum corespunzător, scurt poate reprezenta strategie documentată pentru auditul unei entități mici. Pentru planul de audit, programe standard de audit sau liste de verificare (a se vedea punctul A19) întocmite pe baza ipotezei unui număr redus de activități de control relevante, așa cum este foarte probabil să fie cazul într-o entitate mai mică, pot fi folosite cu condiția ca acestea să fie adaptate la circumstanțele misiunii, inclusiv la evaluările riscului de către auditor.

Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale (A se vedea punctul 13)

A22. Scopul și obiectivul planificării unui audit sunt aceleași, indiferent dacă auditul este o misiune inițială sau recurentă. Totuși, pentru un audit inițial, auditorul poate fi nevoit să își extindă activitățile de planificare deoarece auditorul, în mod obișnuit, nu deține experiența anterioară cu privire la entitate, care să fie luată în considerare în cazul planificării misiunilor recurente. Pentru o misiune de audit inițială, aspectele suplimentare pe care auditorul le poate lua în considerare la stabilirea strategiei generale de audit și a planului de audit includ următoarele:

- Cu excepția cazului în care acest lucru este interzis prin lege sau prin reglementări, stabilirea unor acorduri cu auditorul precedent, de exemplu, pentru a revizui documentele de lucru ale auditorului precedent.
- Orice aspecte majore (inclusiv aplicarea principiilor contabile sau a standardelor de audit și de raportare) discutate cu membrii conducerii în legătură cu selecția inițială ca auditor, comunicarea acestor aspecte persoanelor responsabile cu governanța și modul în care aceste aspecte afectează strategia generală de audit și planul de audit.
- Procedurile de audit necesare pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate privind soldurile inițiale.¹¹
- Alte proceduri prevăzute de sistemul de control de calitate al firmei pentru misiunile de audit inițiale (de exemplu, sistemul de control de calitate al firmei poate prevedea implicarea unui alt partener sau a unei alte persoane cu experiență care să revizuiască strategia generală de audit înainte de începerea procedurilor semnificative de audit sau care să revizuiască rapoartele înainte de emiterea lor).

11 ISA 510, *Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale*.

Considerente privind stabilirea strategiei generale de audit

Prezenta anexă furnizează exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare în stabilirea strategiei generale de audit. Multe dintre aceste aspecte vor influența, de asemenea, planul detaliat de audit al auditorului. Exemplele prezentate acoperă o gamă largă de aspecte aplicabile unei multitudini de misiuni. Deși unele dintre aspectele la care se face referire mai jos pot fi prevăzute de alte standarde ISA, nu toate aspectele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit, iar lista nu este neapărat completă.

Caracteristicile misiunii

- Cadrul de raportare financiară pe baza căruia au fost întocmite informațiile financiare ce urmează a fi auditate, inclusiv orice nevoie de reconcilieri cu un alt cadru de raportare financiară.
- Cerințele de raportare specifice sectorului de activitate, precum rapoartele solicitate de organismele de reglementare a sectorului de activitate.
- Acoperirea preconizată a auditului, inclusiv numărul și locațiile componentelor care vor fi incluse.
- Natura relației de control dintre o societate-mamă și componentele sale, care determină modul în care grupul urmează să fie consolidat.
- Măsura în care componentele sunt auditate de alți auditori.
- Natura segmentelor de afaceri care vor fi auditate, inclusiv nevoia de cunoștințe specializate.
- Moneda de raportare care va fi folosită, inclusiv necesitatea conversiei valutare pentru informațiile financiare auditate.
- Necesitatea unui audit statutar pentru situațiile financiare individuale, în plus față de un audit în scopuri de consolidare.
- Dacă entitatea deține o funcție de audit intern și, în caz afirmativ, dacă, în ce domenii și în ce măsură activitatea acestei funcții poate fi utilizată sau dacă auditorii interni pot oferi asistență directă, în scopul auditului.
- Utilizarea de către entitate a unor organizații prestatoare de servicii și modul în care auditorul poate obține probe cu privire la proiectarea sau desfășurarea controalelor efectuate de acestea.
- Utilizarea preconizată a probelor de audit obținute în urma unor audituri anterioare, de exemplu, probe de audit privind procedurile de evaluare a riscului și teste ale controalelor.

- Efectul tehnologiei informației asupra procedurilor de audit, inclusiv disponibilitatea datelor și utilizarea estimată a tehnicilor de audit asistate de calculator.
- Coordonarea acoperirii și a plasării în timp estimate ale activității de audit cu orice revizuire ale informațiilor financiare interimare și efectul informațiilor obținute în timpul unor astfel de revizuiți asupra auditului.
- Disponibilitatea personalului și a datelor clientului.

Obiectivele de raportare, plasarea în timp a auditului și natura comunicărilor

- Calendarul de raportare al entității, precum fazele interimare și cea finală.
- Organizarea de întâlniri cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta pentru a discuta natura, plasarea în timp și amploarea activității de audit.
- Discuția cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la așteptările legate de tipul și plasarea în timp ale rapoartelor care vor fi emise și la alte comunicări, atât scrise cât și verbale, inclusiv raportul auditorului, scrisorile către conducere și comunicările cu persoanele responsabile cu guvernanta.
- Discuția cu conducerea cu privire la așteptările legate de comunicările referitoare la stadiul activității de audit pe parcursul misiunii.
- Comunicarea cu auditorii componentelor cu privire la așteptările legate de tipurile și plasarea în timp ale rapoartelor care vor fi emise și la alte comunicări în legătură cu auditul componentelor.
- Natura și plasarea în timp preconizate ale comunicărilor dintre membrii echipei misiunii, inclusiv natura și plasarea în timp ale întâlnirilor echipei și plasarea în timp a revizuirii activității efectuate.
- Dacă există orice alte așteptări legate de comunicările cu terțe părți, inclusiv orice responsabilități statutare sau contractuale de raportare generate de audit.

Factori semnificativi, activități preliminare ale misiunii și cunoștințe dobândite în urma altor misiuni

- Determinarea pragului de semnificație în conformitate cu ISA 320¹ și, acolo unde este cazul:
 - Determinarea pragului de semnificație pentru componente și comunicarea acestuia auditorilor componentelor, în conformitate cu ISA 600.²
 - Identificarea preliminară a componentelor semnificative și a claselor semnificative de tranzacții, a soldurilor conturilor și prezentărilor de informații.

1 ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*.

2 ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctele 21-23 și 40 (c).

- Identificarea preliminară a domeniilor în care riscul de denaturare semnificativă poate fi mai ridicat.
- Impactul riscului evaluat de denaturare semnificativă la nivelul general al situațiilor financiare asupra coordonării, monitorizării și revizuirii.
- Modalitatea prin care auditorul subliniază, pentru membrii echipei misiunii, necesitatea menținerii unei gândiri rezervate și a exercitării scepticismului profesional în obținerea și evaluarea probelor de audit.
- Rezultatele auditurilor precedente care au implicat evaluarea eficacității operaționale a controlului intern, inclusiv natura deficiențelor identificate și acțiunile întreprinse ca reacție la acestea.
- Discutarea aspectelor care pot afecta auditul cu personalul firmei responsabil pentru prestarea altor servicii către entitate.
- Dovada angajamentului conducerii în ceea ce privește proiectarea, implementarea și menținerea unui control intern solid, inclusiv dovada documentării adecvate a unui astfel de control intern.
- Modificări ale cadrului de raportare financiară aplicabil, precum modificări ale standardelor de contabilitate, care pot implica prezentarea de informații noi sau revizuite.
- Volumul tranzacțiilor, care ar putea determina dacă este mai eficient pentru auditor să se bazeze pe controlul intern.
- Importanța acordată controlului intern la nivelul entității în scopul derulării cu succes a activității.
- Procesul (procesele) pe care conducerea îl (le) folosește pentru a identifica și a întocmi prezentarea de informații impusă de cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv prezentarea informațiilor obținute din afara registrului Cartea mare sau a registrelor auxiliare.
- Evoluțiile de afaceri semnificative care afectează entitatea, inclusiv modificări ale tehnologiei informației și ale proceselor de afaceri, modificări în ceea ce privește personalul-cheie din conducere, precum și achiziții, fuziuni și dezinvestiții.
- Evoluțiile semnificative din sectorul de activitate, precum modificări ale reglementărilor din domeniu și noi cerințe de raportare.
- Alte evoluții semnificative relevante, precum modificări ale mediului legislativ care afectează entitatea.

Natura, plasarea în timp și amplasarea resurselor

- Selectarea echipei misiunii (inclusiv, dacă este necesar, a partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii) și delegarea sarcinilor de audit între membrii echipei, inclusiv desemnarea membrilor cu experiență adecvată

din cadrul echipei pentru domeniile în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă mai ridicate.

- Stabilirea bugetului misiunii, inclusiv luarea în considerare a necesității de a rezerva o perioadă adecvată de timp pentru acele domenii în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă mai ridicate.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 315 (REVIZUIT)

IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR DE DENATURARE SEMNIFICATIVĂ PRIN ÎNȚELEGEREA ENTITĂȚII ȘI A MEDIULUI SĂU

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2013 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1
Data intrării în vigoare	2
Obiectiv	3
Definiții	4
Cerințe	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	5-10
Înțelegerea necesară a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității	11-24
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă	25-31
Documentarea	32
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	A1-A24
Înțelegerea necesară a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității	A25-A121
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.....	A122-A151
Documentarea	A152-A155
Anexa 1: Componentele controlului intern	
Anexa 2: Condiții și evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 315 (revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare prin înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității.

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2013 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor, prin înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, furnizând, astfel, o bază pentru elaborarea și implementarea de răspunsuri la riscurile de denaturare semnificativă evaluate.

Definiții

4. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Aserțiuni – Declarații ale conducerii, explicite sau nu, care sunt incluse în situațiile financiare, așa cum sunt utilizate de auditor pentru a analiza diferitele tipuri de posibile denaturări care pot apărea.
 - (b) Riscul afacerii – Un risc rezultat în urma unor condiții, evenimente, circumstanțe, acțiuni sau inacțiuni semnificative care ar putea afecta negativ capacitatea unei entități de a-și îndeplini obiectivele și de a-și executa strategiile, sau rezultat în urma stabilirii unor obiective și strategii neadecvate.
 - (c) Control intern – Procesul proiectat, implementat și menținut de persoanele responsabile cu governanța, de conducere și de alte categorii de personal cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități referitoare la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Termenul „controale” face referire la orice aspecte ale uneia sau mai multor componente ale controlului intern.
 - (d) Proceduri de evaluare a riscului – Procedurile de audit efectuate pentru a obține o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor.
 - (e) Risc semnificativ – Un risc de denaturare semnificativă identificat și evaluat care, potrivit raționamentului auditorului, necesită o atenție deosebită pe parcursul auditului.

Cerințe

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

5. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului pentru a furniza o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor. Procedurile de evaluare a riscului, prin ele însele, nu oferă, totuși, probe de audit suficiente și adecvate pe care să se bazeze opinia de audit. (A se vedea punctele A1-A5)
6. Procedurile de evaluare a riscului trebuie să includă următoarele:
 - (a) Interviewări ale conducerii, ale persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern (dacă această funcție există) și ale altor categorii de personal din cadrul entității care, potrivit raționamentului auditorului, pot deține informații ce pot ajuta la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare. (A se vedea punctele A6-A13)
 - (b) Proceduri analitice. (A se vedea punctele A14-A17)
 - (c) Observarea și inspecția. (A se vedea punctul A18)
7. Auditorul trebuie să analizeze dacă informațiile obținute în urma procesului de acceptare a clientului de către auditor sau a continuării relației cu clientul sunt relevante pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.
8. Dacă partenerul de misiune a derulat alte misiuni pentru entitate, partenerul de misiune trebuie să ia în considerare măsura în care informațiile obținute sunt relevante pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.
9. Atunci când auditorul intenționează să utilizeze informațiile obținute din experiența anterioară a auditorului referitoare la entitate și în urma procedurilor de audit efectuate în cadrul auditurilor anterioare, auditorul trebuie să determine dacă, de la auditul anterior, au survenit modificări care pot afecta relevanța acestora în cadrul auditului curent. (A se vedea punctele A19-A20)
10. Partenerul de misiune și alți membri-cheie ai echipei misiunii trebuie să discute susceptibilitatea denaturării semnificative a situațiilor financiare ale entității și aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil faptelor și circumstanțelor entității. Partenerul de misiune trebuie să determine ce aspecte urmează a fi comunicate membrilor echipei misiunii care nu iau parte la discuție. (A se vedea punctele A21-A24)

Înțelegerea necesară a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității

Entitatea și mediul său

11. Auditorul trebuie să înțeleagă următoarele aspecte:
 - (a) Factorii aferenți sectorului de activitate, factorii de reglementare și alți factori externi relevanți, inclusiv cadrul de raportare financiară aplicabil. (A se vedea punctele A25-A30)

- (b) Natura entității, inclusiv:
 - (i) operațiunile sale,
 - (ii) structurile sale de proprietate și guvernanta,
 - (iii) tipurile de investiții pe care entitatea le face și pe care plănuiește să le facă, inclusiv investițiile în entități cu scop special și
 - (iv) modul în care entitatea este structurată și finanțată,pentru a-i permite auditorului să înțeleagă clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații preconizate din situațiile financiare. (A se vedea punctele A31-A35)
- (c) Selectarea și aplicarea de către entitate a politicilor contabile, inclusiv motivele modificării acestora. Auditorul trebuie să evalueze dacă politicile contabile ale entității sunt adecvate pentru activitatea sa și consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil și cu politicile contabile utilizate în sectorul de activitate relevant. (A se vedea punctul A36)
- (d) Obiectivele și strategiile entității, precum și acele riscuri ale afacerii aferente care pot avea drept rezultat riscuri de denaturare semnificativă. (A se vedea punctele A37-A43)
- (e) Evaluarea și revizuirea performanței financiare a entității. (A se vedea punctele A44-A49)

Controlul intern al entității

12. Auditorul trebuie să înțeleagă controlul intern relevant pentru audit. Deși este probabil ca majoritatea controalelor relevante pentru audit să se refere la raportarea financiară, nu toate controalele care sunt aferente raportării financiare sunt relevante pentru audit. Măsura în care un control, individual sau în combinație cu altele, este relevant pentru audit este determinată prin raționamentul profesional al auditorului. (A se vedea punctele A50-A73)

Natura și nivelul de înțelegere ale controalelor relevante

13. Atunci când obține o înțelegere a controalelor relevante pentru audit, auditorul trebuie să evalueze proiectarea acestor controale și să determine dacă acestea au fost implementate, prin efectuarea de proceduri suplimentare de interviu personalului entității. (A se vedea punctele A74-A76)

Componentele controlului intern

Mediul de control

14. Auditorul trebuie să înțeleagă mediul de control. Ca parte din acest proces, auditorul trebuie să evalueze măsura în care:
- (a) Conducerea, cu supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, a creat și a menținut o cultură bazată pe onestitate și conduită etică și

- (b) Punctele forte ale elementelor mediului de control asigură, în mod colectiv, o bază adecvată pentru celelalte componente ale controlului intern și măsura în care aceste alte componente nu sunt subminate de deficiențele mediului de control. (A se vedea punctele A77-A87)

Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității

- 15. Auditorul trebuie să înțeleagă măsura în care entitatea dispune de un proces pentru:
 - (a) Identificarea riscurilor afacerii relevante pentru obiectivele de raportare financiară,
 - (b) Estimarea importanței riscurilor,
 - (c) Evaluarea probabilității apariției acestora și
 - (d) Decizia cu privire la acțiunile de abordare a acestor riscuri. (A se vedea punctul A88)
- 16. Dacă entitatea a stabilit un astfel de proces (denumit în continuare „procesul de evaluare a riscului din cadrul entității”), auditorul trebuie să îl înțeleagă, alături de rezultatele sale. Dacă auditorul identifică riscuri de denaturare semnificativă pe care conducerea nu a reușit să le identifice, auditorul trebuie să evalueze dacă a existat un risc adiacent despre care estimează că ar fi fost identificat prin procesul de evaluare a riscului din cadrul entității. Dacă există un astfel de risc, auditorul trebuie să înțeleagă motivul pentru care procesul respectiv nu a dus la identificarea riscului și trebuie să evalueze măsura în care procesul este adecvat circumstanțelor sale sau să determine dacă există o deficiență semnificativă în controlul intern în ceea ce privește procesul de evaluare a riscului din cadrul entității.
- 17. Dacă entitatea nu a stabilit un astfel de proces sau dispune de un proces ad-hoc, auditorul trebuie să discute cu membrii conducerii dacă au fost identificate riscuri ale afacerii relevante pentru obiectivele de raportare financiară și modul în care au fost tratate. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care absența unui proces de evaluare a riscului documentat este adecvată circumstanțelor sau să determine măsura în care aceasta reprezintă o deficiență semnificativă a controlului intern. (A se vedea punctul A89)

Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare

- 18. Auditorul trebuie să înțeleagă sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară, inclusiv următoarele aspecte: (A se vedea punctele A90-A92 și A95-A96)
 - (a) Clasele de tranzacții din cadrul operațiunilor entității care sunt semnificative pentru situațiile financiare,
 - (b) Procedurile, atât din cadrul sistemelor de tehnologie a informației (IT), cât și al sistemelor manuale, prin care aceste tranzacții sunt inițiate,

înregistrate, procesate, corectate după caz, transpuse în registrul Cartea mare și raportate în situațiile financiare,

- (c) Înregistrările contabile aferente, informațiile justificative și conturile specifice din situațiile financiare care sunt utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile; acestea includ corectarea informațiilor incorecte și modul în care informațiile sunt transferate în registrul Cartea mare. Înregistrările pot fi manuale sau în format electronic,
- (d) Modul în care sistemul informațional preia evenimentele și condițiile, altele decât tranzacțiile, care sunt semnificative pentru situațiile financiare,
- (e) Procesul de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității, inclusiv estimările contabile și prezentările semnificative și
- (f) Controalele aferente înregistrărilor contabile, inclusiv înregistrărilor contabile non-standard folosite la înregistrarea tranzacțiilor nerecurente, neobișnuite sau a ajustărilor. (A se vedea punctele A93-A94)

Înțelegerea sistemului informațional relevant pentru raportarea financiară trebuie să includă aspecte relevante ale respectivului sistem aferente informațiilor prezentate în situațiile financiare care sunt obținute din interiorul sau din afara registrului Cartea mare și al (a) registrelor auxiliare.

- 19. Auditorul trebuie să înțeleagă modul în care entitatea comunică rolurile și responsabilitățile de raportare financiară și aspectele semnificative privind raportarea financiară, inclusiv: (A se vedea punctele A97-A98)
 - (a) Comunicările dintre conducere și persoanele responsabile cu guvernanta și
 - (b) Comunicările externe, precum cele cu autoritățile de reglementare.

Activitățile de control relevante pentru audit

- 20. Auditorul trebuie să înțeleagă activitățile de control relevante pentru audit, acestea fiind cele pe care auditorul le consideră necesar a fi înțelese în vederea evaluării riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor și conceperii unor proceduri suplimentare de audit ca răspuns la riscurile evaluate. Un audit nu necesită înțelegerea tuturor activităților de control aferente fiecărei clase semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări din situațiile financiare sau fiecărei aserțiuni relevante pentru acestea. (A se vedea punctele A99-A106)
- 21. În înțelegerea activităților de control ale entității, auditorul trebuie să înțeleagă modul în care entitatea a răspuns la riscurile generate de IT. (A se vedea punctele A107-A109)

Monitorizarea controalelor

- 22. Auditorul trebuie să înțeleagă activitățile principale pe care entitatea le utilizează pentru a monitoriza controlul intern relevant pentru raportarea

financiară, inclusiv pe cele aferente acelor activități de control relevante pentru audit, precum și modul în care entitatea inițiază acțiuni de remediere a deficiențelor din cadrul controalelor sale. (A se vedea punctele A110-A112)

23. Dacă entitatea are o funcție de audit intern¹, auditorul trebuie să înțeleagă natura responsabilităților funcției de audit intern, statutul său organizațional și activitățile desfășurate sau care urmează a fi desfășurate. (A se vedea punctele A113-A120)
24. Auditorul trebuie să înțeleagă sursele de informații utilizate în activitățile de monitorizare ale entității și baza în funcție de care conducerea consideră informațiile suficiente de credibile în acest scop. (A se vedea punctul A121)

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

25. Auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă:
 - (a) la nivelul situațiilor financiare și (A se vedea punctele A122-A125)
 - (b) la nivelul aserțiunilor pentru clasele de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații, (A se vedea punctele A126-A131)pentru a asigura o bază pentru conceperea și desfășurarea procedurilor suplimentare de audit.
26. În acest scop, auditorul trebuie:
 - (a) Să identifice riscurile pe tot parcursul procesului de înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv controalele relevante legate de acele riscuri, luând în considerare clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații (inclusiv aspectele cantitative sau calitative ale unor astfel de prezentări de informații) din situațiile financiare, (A se vedea punctele A132-A136)
 - (b) Să evalueze riscurile identificate și dacă acestea au o legătură mai generalizată cu situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni,
 - (c) Să coreleze riscurile identificate cu ceea ce ar putea funcționa greșit la nivelul aserțiunilor, ținând cont de controalele relevante pe care auditorul intenționează să le testeze și (A se vedea punctele A137-A139)
 - (d) Să ia în considerare probabilitatea denaturării, inclusiv posibilitatea unor denaturări multiple, și măsura în care eventuala denaturare ar putea avea drept rezultat o denaturare semnificativă. (A se vedea punctul A140)

1 ISA 610 (revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, punctul 14 (a), definește termenul „funcție de audit intern” în contextul ISA.

Riscuri care impun considerente speciale de audit

27. Ca parte a evaluării riscului descrise la punctul 25, auditorul trebuie să determine măsura în care oricare dintre riscurile identificate reprezintă, potrivit raționamentului auditorului, un risc semnificativ. În exercitarea acestui raționament, auditorul trebuie să excludă efectele controalelor identificate aferente riscului.
28. În exercitarea raționamentului prin care unele riscuri sunt considerate riscuri semnificative, auditorul trebuie să ia în considerare cel puțin următoarele:
- (a) Măsura în care riscul este un risc de fraudă,
 - (b) Măsura în care riscul este legat de aspecte recente semnificative economice, contabile sau de altă natură și, deci, necesită o atenție deosebită,
 - (c) Complexitatea tranzacțiilor,
 - (d) Măsura în care riscul implică tranzacții semnificative cu părțile afiliate,
 - (e) Gradul de subiectivitate în evaluarea informațiilor financiare aferente riscului, în special al acelor evaluări care implică o gamă largă de incertitudini de evaluare și
 - (f) Măsura în care riscul implică tranzacții semnificative care nu țin de activitatea normală a entității sau care, altfel, par a fi neobișnuite. (A se vedea punctele A141-A145)
29. Dacă auditorul a determinat că există un risc semnificativ, auditorul trebuie să înțeleagă controalele entității, inclusiv activitățile de control, relevante pentru acel risc. (A se vedea punctele A146-A148)

Riscuri pentru care doar procedurile de fond nu furnizează probe de audit suficiente și adecvate

30. Cu privire la anumite riscuri, auditorul poate considera că nu este posibilă sau realizabilă obținerea de probe de audit suficiente și adecvate numai în urma procedurilor de fond. Astfel de riscuri pot fi legate de înregistrarea inexactă sau incompletă a claselor obișnuite și semnificative de tranzacții sau a soldurilor conturilor, ale căror caracteristici permit adesea o procesare foarte automatizată, cu intervenție manuală minimă sau fără intervenție manuală. În astfel de cazuri, controalele entității asupra acestor riscuri sunt relevante pentru audit și auditorul trebuie să le înțeleagă. (A se vedea punctele A149-A151)

Revizuirea evaluării riscului

31. Evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor se poate modifica pe parcursul auditului pe măsură ce se obțin probe de audit suplimentare. În cazurile în care auditorul obține probe de audit prin derularea unor proceduri suplimentare de audit sau dacă se obțin informații noi, oricare dintre acestea fiind în contradicție cu probele de audit

pe care auditorul își bazase inițial evaluarea, auditorul trebuie să revizuiască evaluarea și să modifice în consecință procedurile suplimentare de audit planificate. (A se vedea punctul A152)

Documentarea

32. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:²

- (a) Discuția din cadrul echipei misiunii, așa cum prevede punctul 10, și deciziile semnificative care au fost luate,
- (b) Elementele cheie ale înțelegerii obținute cu privire la fiecare dintre aspectele entității și ale mediului său, specificate la punctul 11 și ale fiecărei componente a controlului intern specificate la punctele 14-24; sursele de informații de pe urma cărora a fost obținută această înțelegere; și procedurile de evaluare a riscului efectuate,
- (c) Riscurile identificate și evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor, așa cum prevede punctul 25 și
- (d) Riscurile identificate și controalele aferente de care auditorul a luat cunoștință, ca rezultat al cerințelor de la punctele 27-30. (A se vedea punctele A153-A156)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe (A se vedea punctul 5)

A1. Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității (denumită în cele ce urmează „înțelegerea entității”), este un proces dinamic, continuu de colectare, actualizare și analiză a informațiilor pe parcursul auditului. Înțelegerea stabilește un cadru de referință în care auditorul planifică auditul și își exercită raționamentul profesional pe parcursul auditului, de exemplu, atunci când:

- Evaluează riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare,
- Determină pragul de semnificație în conformitate cu ISA 320,³
- Analizează gradul de adecvare a selectării și aplicării politicilor contabile, precum și caracterul corespunzător al prezentărilor de informații din situațiile financiare,

2 ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6.

3 ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*.

IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR DE DENATURARE SEMNIFICATIVĂ
PRIN ÎNȚELEGEREA ENTITĂȚII ȘI A MEDIULUI SĂU

- Identifică secțiunile legate de valori sau prezentări de informații din situațiile financiare în care poate fi necesară o analiză deosebită de audit, de exemplu, tranzacțiile cu părțile afiliate, evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea; sau atunci când ea analizează scopul comercial al tranzacțiilor,
 - Elaborează supozițiile ce vor fi utilizate atunci când efectuează proceduri analitice,
 - Răspunde la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, inclusiv conceperea și derularea de proceduri suplimentare de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate și
 - Evaluează suficiența și caracterul adecvat ale probelor de audit obținute, precum caracterul adecvat al ipotezelor și al declarațiilor verbale și scrise ale conducerii.
- A2. Informațiile obținute prin efectuarea de proceduri de evaluare a riscului și de activități conexe pot fi utilizate de către auditor drept probe de audit pentru a susține evaluările riscurilor de denaturare semnificativă. În plus, auditorul poate obține probe de audit referitoare la clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările de informații și aserțiunile conexe, precum și privind eficacitatea cu care funcționează controalele, chiar dacă astfel de proceduri nu au fost planificate în mod special ca proceduri de fond sau teste ale controalelor. Auditorul poate alege, de asemenea, să efectueze proceduri de fond sau teste ale controalelor simultan cu procedurile de evaluare a riscurilor pentru că este eficient să acționeze astfel.
- A3. Auditorul folosește raționamentul profesional pentru a determina amploarea înțelegerii necesare. Prioritatea auditorului este a analiza măsura în care înțelegerea care a fost obținută este suficientă pentru a îndeplini obiectivul declarat în prezentul ISA. Nivelul de înțelegere generală care este necesar unui auditor este inferior celui deținut de conducere în gestionarea entității.
- A4. Riscurile care urmează a fi evaluate le includ atât pe cele cauzate de eroare, cât și pe cele cauzate de fraudă, ambele fiind acoperite de prezentul ISA. Totuși, fraudă este atât de importantă încât în ISA 240 sunt incluse cerințe și îndrumări suplimentare cu privire la procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe pentru a se obține informații care sunt utilizate în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.⁴
- A5. Deși auditorului i se impune să efectueze toate procedurile de evaluare a riscului descrise la punctul 6 pe parcursul obținerii înțelegerii necesare cu privire la entitate (a se vedea punctele 11-24), nu este necesar ca auditorul să le efectueze pe toate pentru fiecare aspect al acelei înțelegeri. Alte proceduri pot fi efectuate atunci când informațiile care urmează a fi obținute în urma

4 ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, punctele 13-25.

acestora pot fi utile în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. Exemplele de astfel de proceduri includ:

- Revizuirea informațiilor obținute din surse externe, precum ziarele comerciale și economice; rapoarte ale analiștilor, băncilor sau agențiilor de rating; ori publicații de reglementare sau financiare.
- Intervievări ale consilierului juridic extern al entității sau ale experților evaluatori pe care i-a utilizat entitatea.

Intervievări ale conducerii, ale celor din cadrul funcției de audit intern și ale altor categorii de personal din cadrul entității (A se vedea punctul 6(a))

- A6. Majoritatea informațiilor obținute în urma interviurilor realizate de către auditor sunt obținute de la conducere și de la persoanele responsabile pentru raportarea financiară. Informații pot fi obținute de către auditor și prin interviuarea celor din cadrul funcției de audit intern, dacă entitatea are o astfel de funcție, precum și a altor persoane din cadrul entității.
- A7. Auditorul poate, de asemenea, obține informații, sau o perspectivă diferită pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, prin interviuări ale altor categorii de personal din cadrul entității și ale altor angajați cu niveluri de autoritate diferite. De exemplu:
- Intervievările direcționate către persoanele responsabile cu guvernanta îl pot ajuta pe auditor să înțeleagă mediul în care sunt întocmite situațiile financiare. ISA 260 (revizuit)⁵ identifică importanța unei comunicări bidirecționale eficiente în a-l ajuta pe auditor să obțină informații în acest sens de la persoanele responsabile cu guvernanta.
 - Intervievările angajaților implicați în inițierea, procesarea sau înregistrarea tranzacțiilor complexe sau neobișnuite îl pot ajuta pe auditor să evalueze gradul de adecvare a selectării și aplicării anumitor politici contabile.
 - Intervievările direcționate către consilierul juridic intern pot furniza informații despre aspecte precum litigii, conformitatea cu legile și reglementările, cunoștințe privind o fraudă sau suspiciuni de fraudă care afectează entitatea, garanții, obligații post-vânzare, acorduri (precum asocierile în participație) cu parteneri de afaceri și semnificația termenilor contractuali.
 - Intervievările direcționate către personalul de marketing și vânzări pot furniza informații privind modificările strategiilor de marketing, tendințelor comerciale sau acordurilor contractuale cu clienții săi ale entității.
 - Intervievările direcționate către funcția de gestionare a riscului (sau către cei care îndeplinesc astfel de roluri) pot furniza informații cu

5 ISA 260 (revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 4 (b).

privire la riscurile operaționale și de reglementare care ar putea afecta raportarea financiară.

- Intervievările direcționate către personalul responsabil de sistemele informaționale pot furniza informații privind modificările sistemului, deficiențele acestuia sau deficiențe de control ori alte informații privind riscurile aferente sistemului informațional.

A8. Deoarece înțelegerea entității și a mediului său este un proces continuu, dinamic, interviuările realizate de auditor pot avea loc pe întreaga durată a misiunii de audit.

Intervievarea persoanelor din cadrul funcției de audit intern

A9. Dacă o entitate are o funcție de audit intern, interviuarea persoanelor adecvate din cadrul respectivei funcții poate furniza informații utile pentru auditor în demersul de înțelegere a entității și a mediului său și de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor. În cursul activității sale, este probabil ca funcția de audit intern să fi obținut informații cu privire la operațiunile entității și la riscurile de afaceri ale acesteia și este posibil să existe constatări pe baza acestei activități, cum ar fi deficiențe identificate ale controlului sau riscuri, care ar putea reprezenta o contribuție valoroasă pentru înțelegerea de către auditor a entității, pentru evaluarea de către acesta a riscului și pentru alte aspecte ale auditului. Prin urmare, interviuările auditorului sunt realizate indiferent dacă auditorul preconizează sau nu că va utiliza activitatea funcției de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp ori pentru a reduce amploarea procedurilor de audit ce urmează a fi realizate.⁶ Intervievări de o relevanță deosebită pot fi cele referitoare la aspectele pe care funcția de audit intern le-a adus în atenția persoanelor responsabile cu governanța și la rezultatele propriului proces de evaluare a riscului funcției.

A10. Dacă, pe baza răspunsurilor la interviuările auditorului, pare că există constatări care ar putea fi relevante pentru raportarea financiară și auditul entității, auditorul poate considera adecvat să citească rapoartele aferente realizate de funcția de audit intern. Exemplele de rapoarte ale funcției de audit intern care ar putea fi relevante includ documentele de strategie și planificare ale funcției și rapoartele care au fost întocmite pentru conducere sau pentru persoanele responsabile cu governanța și care descriu constatările din examinările funcției de audit intern.

A11. Mai mult, în conformitate cu ISA 240⁷, dacă funcția de audit intern îi oferă auditorului informații privind orice fraudă concretă, suspectată sau acuzație de fraudă, auditorul ține cont de aceste informații în identificarea riscului de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

A12. Persoanele adecvate din cadrul funcției de audit intern care răspund interviuărilor sunt acelea care, în opinia auditorului, dețin cunoștințele, experiența

6 Cerințele relevante sunt incluse în ISA 610 (revizuit în 2013).

7 ISA 240, punctul 20.

și autoritatea corespunzătoare, precum directorul de audit intern sau, în funcție de circumstanțe, alt angajat din cadrul funcției. Auditorul poate, de asemenea, considera adecvat să aibă întâlniri periodice cu aceste persoane.

Considerente specifice entităților din sectorul public (A se vedea punctul 6(a))

A13. Auditorii entităților din sectorul public au adesea responsabilități suplimentare în ceea ce privește controlul intern și respectarea legilor și reglementărilor aplicabile. Intervievarea persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern poate ajuta auditorul în identificarea riscului de neconformitate semnificativă cu legile și reglementările aplicabile și a riscului existenței deficiențelor în cadrul controlului intern asupra raportării financiare.

Proceduri analitice (A se vedea punctul 6(b))

A14. Procedurile analitice efectuate drept proceduri de evaluare a riscului pot identifica aspecte ale entității cu care auditorul nu era la curent și pot ajuta la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pentru a furniza o bază pentru conceperea și implementarea de răspunsuri la riscurile evaluate. Procedurile analitice efectuate drept proceduri de evaluare a riscului pot include atât informații financiare, cât și nefinanciare, de exemplu, raportul dintre vânzări și suprafața spațiului de vânzare sau volumul bunurilor vândute.

A15. Procedurile analitice pot ajuta la identificarea existenței tranzacțiilor sau evenimentelor neobișnuite și valorilor, ponderilor și tendințelor care ar putea indica aspecte cu implicații semnificative pentru audit. Relațiile neobișnuite sau neașteptate care sunt identificate pot ajuta auditorul în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, în special a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

A16. Totuși, atunci când astfel de proceduri analitice utilizează date agregate la un nivel superior (aceasta putând fi situația procedurilor analitice efectuate drept proceduri de evaluare a riscului), rezultatele acestor proceduri analitice furnizează doar un indiciu general inițial despre măsura în care poate exista o denaturare semnificativă. În consecință, în astfel de cazuri, luarea în considerare a altor informații care au fost colectate în timpul identificării riscurilor de denaturare semnificativă împreună cu rezultatele acestor proceduri analitice poate ajuta auditorul în înțelegerea și evaluarea rezultatelor procedurilor analitice.

Considerente specifice entităților mici

A17. Este posibil ca unele entități mici să nu dispună de informații financiare interimare sau lunare care să poată fi utilizate în scopul procedurilor analitice. În aceste circumstanțe, cu toate că auditorul poate efectua proceduri analitice limitate în scopul planificării auditului sau poate obține unele informații prin interviu, auditorul poate fi nevoit să planifice efectuarea de proceduri analitice pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă atunci când o variantă preliminară a situațiilor financiare ale entității este disponibilă.

Observarea și inspecția (A se vedea punctul 6(c))

A18. Observarea și inspecția pot susține interviurile conducerii și ale altor părți și pot furniza, de asemenea, informații despre entitate și mediul său. Exemplele de astfel de proceduri de audit includ observarea sau inspecția următoarelor:

- Operațiunile entității.
- Documentele (precum planurile și strategiile de afaceri), evidențele și manualele de control intern.
- Rapoartele întocmite de conducere (precum rapoartele trimestriale ale conducerii și situațiile financiare interimare) și de persoanele responsabile cu guvernanta (precum procesele-verbale ale ședințelor consiliului de administrație).
- Sediul și facilitățile de producție ale entității.

Informațiile obținute în perioadele anterioare (A se vedea punctul 9)

A19. Experiența anterioară a auditorului cu privire la entitate și procedurile de audit efectuate în cadrul auditurilor anterioare îi pot furniza auditorului informații despre aspecte precum:

- Denaturările anterioare și măsura în care acestea au fost corectate la timp.
- Natura entității și a mediului său și a controlului intern al entității (inclusiv deficiențele în controlul intern).
- Schimbările semnificative prin care entitatea sau operațiunile sale se poate să fi trecut de la perioada financiară anterioară, care îl pot ajuta pe auditor să înțeleagă entitatea suficient pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă.
- Acele tipuri specifice de tranzacții și alte evenimente sau solduri ale conturilor (și prezentări de informații aferente) pentru care auditorul a avut dificultăți în efectuarea procedurilor de audit necesare, de exemplu, datorită complexității acestora.

A20. Auditorului i se impune să determine măsura în care informațiile obținute în perioadele anterioare rămân relevante, dacă auditorul intenționează să utilizeze acele informații în scopul auditului curent. Aceasta deoarece modificările din mediul de control, de exemplu, pot afecta relevanța informațiilor obținute în anul precedent. Pentru a determina măsura în care au avut loc modificări care pot afecta relevanța acestor informații, auditorul poate derula interviuri și poate efectua alte proceduri de audit adecvate, precum parcurgerea sistemelor relevante.

Discuția din cadrul echipei misiunii (A se vedea punctul 10)

A21. Discuția din cadrul echipei misiunii cu privire la susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității de a conține denaturări semnificative:

- Oferă o oportunitate pentru ca membrii mai experimentați ai echipei misiunii, inclusiv partenerul de misiune, să își împărtășească opiniile în baza cunoștințelor lor despre entitate.
- Permite membrilor echipei misiunii să facă schimb de informații privind riscurile afacerii la care este supusă entitatea și privind modul și cazurile în care situațiile financiare pot fi susceptibile la denaturare semnificativă cauzată de fraudă sau eroare.
- Ajută membrii echipei misiunii să obțină o mai bună înțelegere a potențialului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare în domeniul specifice atribuite acestora și să înțeleagă modul în care rezultatele procedurilor de audit pe care le efectuează pot afecta alte aspecte ale auditului, inclusiv deciziile privind natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit.
- Furnizează pentru membrii echipei misiunii o bază de comunicare și schimb de noi informații obținute pe parcursul auditului care pot afecta evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă sau procedurile de audit efectuate pentru a aborda aceste riscuri.

ISA 240 furnizează cerințe și îndrumări suplimentare în legătură cu discuția din cadrul echipei misiunii cu privire la riscurile de fraudă.⁸

A22. Ca parte a discuției din cadrul echipei misiunii impuse de punctul 10, analiza cerințelor de prezentare a informațiilor din cadrul de raportare financiară aplicabilă ajută la identificarea, în etapele incipiente ale procesului de audit a situațiilor în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă în legătură cu prezentările de informații. Exemplele de aspecte pe care echipa misiunii le poate discuta includ:

- Modificările cerințelor de raportare financiară ce pot avea drept rezultat prezentări de informații noi sau revizuite,
- Modificările mediului entității, ale condițiilor financiare sau ale activităților ce pot avea drept rezultat prezentări de informații noi sau revizuite, de exemplu, o combinație de întreprinderi importantă din perioada supusă auditului,
- Prezentările de informații pentru care obținerea de probe de audit suficiente și adecvate ar fi fost dificilă în trecut și
- Prezentările de informații despre aspecte complexe, inclusiv cele care implică raționamentul semnificativ al conducerii în ceea ce privește informațiile care trebuie să fie prezentate.

A23. Nu este întotdeauna necesar sau practic ca o discuție să includă toți membrii într-o singură sesiune (ca, de exemplu, într-un audit efectuat în mai multe locații), și nici nu este necesar ca toți membrii echipei misiunii să fie

8 ISA 240, punctul 16.

informați în legătură cu toate deciziile care se iau în cadrul discuției. Partenerul de misiune poate discuta anumite aspecte cu membrii principali ai echipei misiunii, inclusiv, dacă se consideră adecvat, cu specialiștii și cu persoanele responsabile cu auditul componentelor, în timp ce delegă discuția cu alte părți, ținând cont de amploarea comunicării considerată necesară în cadrul echipei misiunii. Poate fi util un plan de comunicare, convenit cu partenerul de misiune.

Considerente specifice entităților mici

A24. Multe audituri mici sunt desfășurate integral de către partenerul de misiune (care poate fi un practician individual). În astfel de situații, partenerul de misiune este cel care, derulând personal planificarea auditului, ar fi responsabil de examinarea susceptibilității situațiilor financiare ale entității de a conține denaturări semnificative cauzate de fraudă sau eroare.

Înțelegerea necesară asupra entității și a mediului său, inclusiv asupra controlului intern al entității

Entitatea și mediul său

Factori aferenți sectorului de activitate, factori de reglementare și alți factori externi
(A se vedea punctul 11 (a))

Factori aferenți sectorului de activitate

A25. Factorii relevanți aferenți sectorului de activitate includ condițiile din sectorul de activitate precum mediul concurențial, relațiile cu furnizorii și clienții și progresele tehnologice. Exemplele de aspecte pe care auditorul le-ar putea lua în considerare includ:

- Piața și concurența, inclusiv cererea, capacitatea și concurența prețurilor.
- Activitatea ciclică sau sezonieră.
- Tehnologia de producție aferentă produselor entității.
- Aprovizionarea cu energie electrică și costurile aferente.

A26. Domeniul în care activează entitatea poate genera riscuri specifice de denaturare semnificativă care decurg din natura activității sau gradul de reglementare. De exemplu, contractele pe termen lung pot implica estimări semnificative ale veniturilor și cheltuielilor care generează riscuri de denaturare semnificativă. În astfel de cazuri, este important ca echipa misiunii să includă membri cu un nivel suficient de cunoștințe și experiență relevante.⁹

Factori de reglementare

A27. Factorii de reglementare relevanți includ mediul de reglementare. Mediul de reglementare încorporează, printre altele, cadrul de raportare financiară

⁹ ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 14.

aplicabil și mediul legal și politic. Exemplele de aspecte pe care auditorul le-ar putea lua în considerare includ:

- Principiile contabile și practicile specifice sectorului de activitate.
- Cadrul de reglementare al unui sector de activitate reglementat, inclusiv cerințele pentru prezentarea informațiilor.
- Legislația și reglementările care afectează semnificativ operațiunile entității, inclusiv activitățile de supraveghere directă.
- Fiscalitatea (corporativă și de altă natură).
- Politicile guvernamentale care afectează în prezent derularea activității entității, precum controale monetare, inclusiv controalele schimbului valutar, stimulente fiscale, financiare (de exemplu, programe de subvenții guvernamentale) și politici de restricționare tarifare sau comerciale.
- Cerințe privind mediul care afectează sectorul de activitate și activitatea entității.

A28. ISA 250 (revizuit) include anumite cerințe specifice aferente cadrului legal și de reglementare aplicabil entității și sectorului de activitate sau sectorului în care operează entitatea.¹⁰

Considerente specifice entităților din sectorul public

A29. Pentru auditurile entităților din sectorul public, legile, reglementările sau altă autoritate pot (poate) afecta operațiunile entității. Este esențial ca astfel de elemente să fie luate în considerare la înțelegerea entității și a mediului său.

Alți factori externi

A30. Exemple de alți factori externi care afectează entitatea pe care auditorul îi poate lua în considerare includ condițiile economice generale, ratele dobânzii și disponibilitatea finanțării, precum și inflația sau reevaluarea monedei.

Natura entității (A se vedea punctul 11(b))

A31. Înțelegerea naturii unei entități îi permite auditorului să înțeleagă aspecte precum:

- Măsura în care entitatea are o structură complexă, de exemplu, dispune de filiale sau alte componente în locații multiple. Structurile complexe introduc adesea aspecte care pot genera riscuri de denaturare semnificativă. Astfel de aspecte pot include măsura în care fondul comercial, asocierile în participație, investițiile sau entitățile cu scop special sunt contabilizate adecvat și măsura în care aceste aspecte au fost prezentate corespunzător în situațiile financiare.

10 ISA 250 (revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, punctul 13.

- Forma de proprietate și relațiile dintre proprietari și alte persoane sau entități. Această înțelegere ajută la determinarea măsurii în care tranzacțiile cu părți afiliate au fost identificate, contabilizate și prezentate adecvat în situațiile financiare. ISA 550¹¹ stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la considerentele auditorului relevante pentru părțile afiliate.

A32. Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare în înțelegerea naturii entității includ:

- Operațiuni de afaceri precum:
 - Natura surselor de venit, a produselor sau serviciilor și a piețelor, inclusiv implicarea în comerțul electronic, precum activități de vânzări și marketing prin internet.
 - Derularea de operațiuni (de exemplu, etape și metode de producție sau activități expuse riscurilor determinate de circumstanțele specifice).
 - Alianțe, asocieri în participație și activități de externalizare.
 - Disponerea geografică și segmentarea pe domenii de activitate.
 - Amplasamentul facilităților de producție, al depozitelor și birourilor și amplasamentul și cantitățile stocurilor.
 - Clienți-cheie și furnizori importanți de bunuri și servicii, acorduri de angajare (inclusiv existența unor contracte colective, pensii și altor beneficii post-angajare, opțiuni de cumpărare de acțiuni sau acorduri privind stimulente sub formă de bonusuri și a unor reglementări guvernamentale legate de angajare).
 - Activități și cheltuieli de cercetare și dezvoltare.
 - Tranzacții cu părțile afiliate.
- Investiții și activități de investiții precum:
 - Achiziții sau cesionări planificate sau efectuate recent.
 - Investiții și cesionări de titluri de valoare și împrumuturi.
 - Activități de investiții de capital.
 - Investiții în entități neconsolidate, inclusiv parteneriate, asocieri în participație și entități cu scop special.
- Finanțări și activități de finanțare precum:
 - Filiale și entități asociate importante, inclusiv structuri consolidate și neconsolidate.

11 ISA 550, *Părți afiliate*.

- Structura datoriilor și condițiile aferente, inclusiv angajamente de finanțare extrabilanțiere și contracte de leasing.
- Beneficiari reali (locali, străini, reputația și experiența în afaceri) și părți afiliate.
- Utilizarea instrumentelor financiare derivate.
- Practici de raportare financiară precum:
 - Principii contabile și practici specifice sectorului de activitate, inclusiv clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații aferente semnificative din situațiile financiare specifice sectorului de activitate (de exemplu, împrumuturi și investiții pentru bănci sau activități de cercetare și dezvoltare pentru producătorii de farmaceutice).
 - Recunoașterea veniturilor.
 - Contabilizarea valorilor juste.
 - Active, datorii și tranzacții valutare.
 - Contabilizarea tranzacțiilor neobișnuite sau complexe, inclusiv a celor din domenii controversate sau în curs de dezvoltare (de exemplu, contabilizarea compensărilor pe bază de acțiuni).

A33. Modificările semnificative ale entității față de perioadele anterioare pot genera sau modifica riscurile de denaturare semnificativă.

Natura entităților cu scop special

- A34. O entitate cu scop special (uneori denumită vehicul cu scop special) este o entitate care este, în general, înființată pentru un scop restrâns și bine definit, precum realizarea unui contract de leasing sau a unei securizări de active financiare sau desfășurarea de activități de cercetare și dezvoltare. Aceasta poate lua forma unei corporații, a unui trust, parteneriat sau a unei entități fără personalitate juridică. Entitatea în numele căreia a fost creată entitatea cu scop special poate, adeseori, transfera activele acesteia din urmă (de exemplu, ca parte a unei tranzacții de derecunoaștere care implică active financiare), poate obține dreptul de a utiliza activele acesteia sau de a desfășura servicii pentru aceasta, în timp ce alte părți pot furniza finanțarea ei. Așa cum indică ISA 550, în anumite circumstanțe, o entitate cu scop special poate fi o parte afiliată a entității.¹²
- A35. Cadrele de raportare financiară specifică deseori condiții detaliate care sunt considerate echivalente controlului sau circumstanțele în care entitatea cu scop special ar trebui să fie luată în considerare pentru consolidare. Interpretarea cerințelor acestor cadre presupune, deseori, o cunoaștere detaliată a acordurilor relevante care implică entitatea cu scop special.

¹² ISA 550, punctul A7.

Selectarea și aplicarea de către entitate a politicilor contabile (A se vedea punctul 11(c))

A36. Înțelegerea selectării și aplicării de către entitate a politicilor contabile poate include aspecte precum:

- Metodele pe care entitatea le utilizează pentru a contabiliza tranzacțiile semnificative și neobișnuite.
- Efectul politicilor contabile semnificative în domenii controversate sau în curs de dezvoltare pentru care nu există îndrumări cu valoare de normă sau un consens.
- Modificările în politicile contabile ale entității.
- Standardele de raportare financiară și legile și reglementările care sunt noi pentru entitate, precum și momentul și modul în care entitatea va adopta aceste cerințe.

Obiective și strategii și riscurile aferente ale afacerii (A se vedea punctul 11(d))

A37. Entitatea își derulează activitatea în contextul factorilor aferenți sectorului de activitate, factorilor de reglementare și al altor factori interni și externi. Pentru a răspunde acestor factori, membrii conducerii entității sau persoanele responsabile cu guvernarea definesc obiectivele, care reprezintă planurile generale pentru entitate. Strategiile sunt abordări prin care conducerea intenționează să își atingă obiectivele. Obiectivele și strategiile entității se pot modifica în timp.

A38. Riscul afacerii este mai amplu decât riscul de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, deși îl include pe acesta din urmă. Riscul afacerii poate fi generat de o modificare sau de gradul de complexitate. Nerecunoașterea nevoii de schimbare poate, de asemenea, genera un risc al afacerii. Riscul afacerii poate apărea, de exemplu, din:

- Dezvoltarea de produse sau servicii noi care pot eșua,
- O piață care, chiar dacă s-a dezvoltat cu succes, este neadecvată pentru a susține un produs sau un serviciu, sau
- Defecte ale unui produs sau serviciu care pot avea drept rezultat datorii și risc reputațional.

A39. Înțelegerea riscurilor afacerii cu care se confruntă entitatea sporește probabilitatea de identificare a riscurilor de denaturare semnificativă, deoarece majoritatea riscurilor afacerii vor avea în cele din urmă consecințe financiare și, prin urmare, un efect asupra situațiilor financiare. Totuși, auditorul nu are responsabilitatea de a identifica sau de a evalua toate riscurile afacerii deoarece nu toate riscurile afacerii generează riscuri de denaturare semnificativă.

A40. Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea obiectivelor, strategiilor și riscurilor afacerii aferente ale entității

care pot avea drept rezultat un risc de denaturare semnificativă a situațiilor financiare includ:

- Evoluții din sectorul de activitate (un potențial risc al afacerii aferent ar putea fi, de exemplu, faptul că entitatea nu dispune de personalul necesar sau de expertiza necesară pentru a trata modificările din sectorul de activitate).
- Produse și servicii noi (un potențial risc al afacerii aferent ar putea fi, de exemplu, existența unor defecte de producție semnificative).
- Extinderea activității (un potențial risc al afacerii aferent ar putea fi, de exemplu, faptul că cererea nu a fost estimată cu acuratețe).
- Noi cerințe contabile (un potențial risc al afacerii aferent ar putea fi, de exemplu, implementarea incompletă sau necorespunzătoare ori costuri sporite).
- Cerințe de reglementare (un potențial risc al afacerii aferent ar putea fi, de exemplu, faptul că există o expunere legală sporită).
- Cerințe de finanțare curente și prognozate (un potențial risc al afacerii aferent ar putea fi, de exemplu, implica pierderea finanțării din cauza incapacității entității de a îndeplini cerințele).
- Utilizarea echipamentelor IT (un potențial risc al afacerii aferent ar putea fi, de exemplu, faptul că sistemele și procesele sunt incompatibile).
- Efecte ale implementării unei strategii, în special orice efecte care vor duce la noi cerințe contabile (un potențial risc al afacerii aferent ar putea fi, de exemplu, o implementare incompletă sau necorespunzătoare).

A41. Un risc al afacerii poate avea o consecință imediată asupra riscului de denaturare semnificativă pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații la nivelul aserțiunilor sau la nivelul situațiilor financiare. De exemplu, riscul afacerii ce rezultă din scăderea portofoliului de clienți poate spori riscul de denaturare semnificativă asociat evaluării creanțelor. Totuși, același risc, în special în combinație cu o economie care se contractă, poate avea, de asemenea, o consecință pe termen mai lung, pe care auditorul o ia în considerare la evaluarea gradului de adecvare al ipotezei de continuitate a activității. Faptul că un risc al afacerii poate avea drept rezultat un risc de denaturare semnificativă este, deci, luat în considerare din perspectiva circumstanțelor aferente entității. Exemple de condiții și evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă sunt prezentate în Anexa 2.

A42. De obicei, conducerea identifică riscurile afacerii și elaborează abordări pentru tratarea acestora. Un astfel de proces de evaluare a riscului face parte din controlul intern și este discutat la punctul 15 și la punctele A88-A89.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A43. Pentru auditurile entităților din sectorul public, „obiectivele conducerii” pot fi influențate de preocupările legate de răspunderea publică și pot include obiective care își au sursa în legi, reglementări sau altă autoritate.

Evaluarea și revizuirea performanței financiare a entității (A se vedea punctul 11(e))

A44. Conducerea și alte părți vor evalua și revizui acele fapte pe care le consideră importante. Parametrii de performanță, fie externi sau interni, creează presiuni asupra entității. Aceste presiuni, la rândul lor, pot motiva conducerea să ia măsuri pentru îmbunătățirea performanței în afaceri sau pentru a denatura situațiile financiare. În consecință, înțelegerea parametrilor de performanță ai entității ajută auditorul să analizeze măsura în care presiunile pentru atingerea obiectivelor de performanță pot avea drept rezultat acțiuni ale conducerii care sporesc riscurile de denaturare semnificativă, inclusiv cele cauzate de fraudă. A se vedea ISA 240 pentru cerințe și îndrumări în legătură cu riscurile de fraudă.

A45. Evaluarea și revizuirea performanței financiare nu sunt totuna cu monitorizarea controalelor (discutată ca o componentă a controlului intern la punctele A110-A121), deși scopurile acestora se pot suprapune cu:

- Evaluarea și revizuirea performanței vizează măsura în care performanța afacerii îndeplinește obiectivele stabilite de conducere (sau terțe părți).
- Monitorizarea controalelor vizează în mod special funcționarea eficace a controlului intern.

În anumite cazuri, totuși, indicatorii de performanță furnizează, de asemenea, informații care îi permit conducerii să identifice deficiențele în controlul intern.

A46. Exemplele de informații generate intern utilizate de către conducere pentru evaluarea și revizuirea performanței financiare, și pe care auditorul le poate lua în considerare, includ:

- Indicatorii principali de performanță (financiari și nefinanciari) și principalele ponderi, tendințe și statistici operaționale.
- Analize ale performanțelor financiare din fiecare perioadă.
- Bugete, previziuni, analizele variației, informații pe segmente și rapoarte privind performanța pe divizii, departamente sau alte niveluri.
- Evaluări ale performanțelor angajaților și politici de compensare prin stimulente.
- Comparații ale performanței unei entități cu cele ale concurenților.

- A47. Părțile externe pot, de asemenea, evalua și revizui performanța financiară a entității. De exemplu, informațiile externe precum rapoartele analiștilor și rapoartele agențiilor de rating pentru credite pot reprezenta informații utile pentru auditor. Astfel de rapoarte pot fi adesea obținute de la entitatea care este auditată.
- A48. Evaluările interne pot evidenția rezultate sau tendințe neașteptate care îi impun conducerii să determine cauza acestora și să ia măsuri corective (inclusiv, în anumite cazuri, detectarea și corectarea la timp a denaturărilor). Evaluările performanței îi pot, de asemenea, indica auditorului faptul că într-adevăr riscurile de denaturare din situațiile financiare aferente există. De exemplu, parametrii de performanță pot indica faptul că entitatea a înregistrat o creștere sau o profitabilitate neobișnuit de rapidă în comparație cu alte entități din același sector de activitate. Astfel de informații, mai ales dacă sunt corelate cu alți factori precum acordarea de bonusuri pe baza performanței sau a unei remunerații pe bază de stimulente, pot indica risc potențial de subiectivism al conducerii în întocmirea situațiilor financiare.

Considerente specifice entităților mici

- A49. De regulă, entitățile mici nu au procese de evaluare și revizuire a performanței financiare. Prin interviuarea conducerii se poate descoperi că aceasta se bazează pe anumiți indicatori-cheie pentru a evalua performanța financiară și pentru a lua măsurile corespunzătoare. Dacă o astfel de interviuare indică absența procesului de evaluare sau de revizuire a performanței, poate exista un risc sporit ca denaturările să nu fie detectate și corectate.

Controlul intern al entității (A se vedea punctul 12)

- A50. Înțelegerea controlului intern ajută auditorul în identificarea tipurilor de denaturări posibile și a factorilor care afectează riscurile de denaturare semnificativă, precum și la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare de audit.
- A51. Următorul material privind aplicarea în cazul controlului intern este prezentat în patru secțiuni, după cum urmează:
- Natura generală și caracteristicile controlului intern.
 - Controalele relevante pentru audit.
 - Natura și nivelul de înțelegere ale controalelor relevante.
 - Componentele controlului intern.

Natura generală și caracteristicile controlului intern

Scopul controlului intern

- A52. Controlul intern este proiectat, implementat și menținut pentru a aborda riscurile identificate ale afacerii care amenință atingerea oricăruia dintre obiectivele entității care se referă la:

- Credibilitatea raportării financiare a entității,
- Eficiența și eficacitatea operațiunilor acesteia și
- Conformitatea sa cu legile și reglementările aplicabile.

Modul în care controlul intern este proiectat, implementat și menținut variază în funcție de mărimea și complexitatea entității.

Considerente specifice entităților mici

A53. Entitățile mici pot utiliza mijloace mai puțin structurate, precum și procese și proceduri mai simple pentru a-și atinge obiectivele.

Limitările controlului intern

A54. Controlul intern, indiferent cât de eficace este, poate oferi unei entități doar o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor de raportare financiară ale acesteia. Probabilitatea îndeplinirii acestora este afectată de limitările inerente ale controlului intern. Acestea includ realități precum faptul că raționamentul uman în luarea de decizii poate fi eronat și că deficiențele în controlul intern pot apărea din cauza erorii umane. De exemplu, poate exista o eroare în proiectarea sau în modificarea unui control. De asemenea, funcționarea unui control poate să nu fie eficace, ca atunci când informațiile produse în scopul controlului intern (de exemplu, un raport privind excepțiile) nu sunt utilizate eficace deoarece persoana responsabilă pentru revizuirea informațiilor nu înțelege scopul acestora sau nu reușește să ia măsurile adecvate.

A55. În plus, controalele pot fi evitate prin complicitatea a două sau mai multe persoane sau prin eludarea nejustificată de către conducere a controlului intern. De exemplu, conducerea poate încheia acorduri separate cu clienți care modifică termenii și condițiile contractelor de vânzare standard ale entității, ceea ce poate avea drept rezultat o recunoaștere necorespunzătoare a veniturilor. De asemenea, validările editărilor într-un program software care sunt concepute pentru a identifica și a raporta tranzacțiile care depășesc limitele de credit specificate pot fi eludate sau dezactivate.

A56. Mai mult, în proiectarea și implementarea controalelor, conducerea poate exercita raționamente cu privire la natura și amploarea controalelor pe care alege să le implementeze și la natura și amploarea riscurilor pe care alege să le asume.

Considerente specifice entităților mici

A57. Entitățile mici au adesea mai puțini angajați, ceea ce poate limita măsura în care separarea sarcinilor este posibilă. Totuși, într-o entitate mică administrată de proprietar, proprietarul-administrator poate exercita o supraveghere mai eficientă decât într-o entitate mai mare. Această supraveghere poate compensa opțiunile în general mai limitate de separare a sarcinilor.

A58. Pe de altă parte, proprietarul-administrator poate avea o capacitate mai mare de a eluda controalele deoarece sistemul de control intern este mai puțin structurat. Acest aspect este luat în considerare de către auditor la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Structurarea controlului intern pe componente

A59. Structurarea controlului intern în următoarele cinci componente, în contextul ISA, oferă pentru auditori un cadru util pentru a lua în considerare modul în care diferite aspecte ale controlului intern al unei entități pot afecta auditul:

- (a) Mediul de control,
- (b) Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității,
- (c) Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare,
- (d) Activitățile de control și
- (e) Monitorizarea controalelor.

Structurarea nu reflectă neapărat modul în care o entitate proiectează, implementează și menține controlul intern sau modul în care poate clasifica orice componentă specifică. Auditorii pot utiliza diferite terminologii sau cadre generale pentru a descrie diverse aspecte ale controlului intern și efectul acestora asupra auditului, pe lângă cele utilizate în prezentul ISA, cu condiția ca toate componentele descrise în prezentul ISA să fie abordate.

A60. Materialul privind aplicarea referitor la cele cinci componente ale controlului intern în relație cu un audit al situațiilor financiare este prezentat la punctele A77-A121 de mai jos. Anexa 1 furnizează explicații suplimentare privind aceste componente ale controlului intern.

Caracteristicile elementelor manuale și automate ale controlului intern relevante pentru evaluarea riscurilor de către auditor

A61. Sistemul de control intern al unei entități conține elemente manuale și adesea elemente automate. Caracteristicile elementelor manuale sau automate sunt relevante pentru evaluarea riscurilor de către auditor și pentru procedurile suplimentare de audit bazate pe acestea.

A62. Utilizarea elementelor manuale sau automate în controlul intern afectează, de asemenea, modalitatea în care sunt inițiate, înregistrate, procesate și raportate tranzacțiile:

- Controalele dintr-un sistem manual pot include proceduri precum aprobări și revizuirii ale tranzacțiilor, precum și reconcilieri și urmăriri ale elementelor reconciliante. În mod alternativ, o entitate poate utiliza proceduri automate de inițiere, înregistrare, procesare și raportare a tranzacțiilor, caz în care înregistrările în format electronic înlocuiesc documentele tipărite.

- Controalele din sistemele informatice constau într-o combinație de controale automate (de exemplu, controale încorporate în programe informatice) și controale manuale. Mai mult, controalele manuale pot fi independente de sistemul informatic, pot utiliza informații generate de sistemul informatic sau pot fi limitate la monitorizarea funcționării eficiente a sistemului informatic și a controalelor automate și la tratarea excepțiilor. Atunci când un sistem informatic este utilizat pentru a iniția, înregistra, procesa sau raporta tranzacțiile, sau alte date financiare de inclus în situațiile financiare, sistemele și programele pot include controale aferente aserțiunilor corespunzătoare conturilor semnificative sau pot fi esențiale pentru funcționarea eficientă a controalelor manuale care depind de sistemul informatic.

Combinarea elementelor manuale și automate de control intern într-o entitate diferă în funcție de natura și complexitatea modului de utilizare a sistemului informatic de către entitate.

A63. În general, sistemul informatic este benefic controlului intern al unei entități, deoarece îi permite entității:

- Să aplice în mod consecvent regulile de afaceri predefinite și să efectueze calcule complexe pentru procesarea unor volume mari de tranzacții sau date,
- Să crească promptitudinea, disponibilitatea și acuratețea informațiilor,
- Să faciliteze analiza suplimentară a informațiilor,
- Să optimizeze capacitatea de monitorizare a performanței activităților entității și a politicilor și procedurilor acesteia,
- Să reducă riscul de evitare a controalelor și
- Să optimizeze capacitatea de realizare a unei separări eficiente a sarcinilor prin implementarea controalelor de securitate în cadrul aplicațiilor, bazelor de date și sistemelor de operare.

A64. Sistemul informatic presupune, de asemenea, riscuri specifice pentru controlul intern al unei entități, inclusiv, de exemplu:

- Încrederea în sisteme sau programe care procesează necorespunzător datele, procesează date inexacte, sau ambele.
- Accesul neautorizat la date care poate avea drept rezultat distrugerea datelor sau modificări necorespunzătoare ale datelor, inclusiv înregistrarea de tranzacții neautorizate sau inexistente ori înregistrarea necorespunzătoare a tranzacțiilor. Pot apărea riscuri specifice atunci când utilizatori multipli accesează o bază de date comună.
- Posibilitatea ca personalul IT să dobândească acces privilegiat dincolo de ceea ce este necesar pentru a-și desfășura sarcinile desemnate, prin aceasta nerespectând separarea sarcinilor.

- Modificări neautorizate ale datelor din fișierele principale.
 - Modificări neautorizate ale sistemelor sau programelor.
 - Neoperarea modificărilor necesare în cadrul sistemelor sau programelor.
 - Intervenția manuală necorespunzătoare.
 - Posibila pierdere a datelor sau imposibilitatea accesării datelor, după caz.
- A65. Elementele manuale ale controlului intern pot fi mai potrivite atunci când este nevoie de raționament și discreție, precum în situațiile de mai jos:
- Tranzacții mari, neobișnuite sau nerecurente.
 - Circumstanțe în care erorile sunt dificil de definit, anticipat sau prevăzut.
 - În situații schimbătoare care necesită un răspuns al controlului în afara ariei de acoperire a unui control automat existent.
 - În monitorizarea eficacității controalelor automate.
- A66. Elementele manuale ale controlului intern pot fi mai puțin credibile decât elementele automate deoarece sunt mai ușor de ocolit, ignorat sau eludat și sunt, de asemenea, mai des supuse erorilor și greșelilor simple. Așadar, consecvența în aplicarea unui element de control manual nu poate fi presupusă. Elementele de control manual pot fi mai puțin potrivite în următoarele situații:
- Tranzacții cu volum mare sau recurente ori în situațiile în care erorile care pot fi anticipate sau prevăzute pot fi prevenite sau detectate și corectate cu ajutorul parametrilor de control care sunt automați.
 - Activități de control în care modalitățile specifice de derulare a controlului pot fi proiectate și automatizate adecvat.
- A67. Amplasarea și natura riscurilor aferente controlului intern variază în funcție de natura și caracteristicile sistemului informațional al entității. Entitatea tratează riscurile generate de utilizarea sistemului informatic sau de utilizarea elementelor manuale în controlul intern prin stabilirea unor controale eficace din perspectiva caracteristicilor sistemului informațional al entității.

Controalele relevante pentru audit

- A68. Există o relație directă între obiectivele unei entități și controalele pe care aceasta le implementează pentru a oferi o asigurare rezonabilă cu privire la realizarea acestora. Obiectivele entității, și deci controalele, se referă la raportarea financiară, operațiuni și conformitate; totuși, nu toate aceste obiective și controale sunt relevante pentru evaluarea riscurilor de către auditor.

A69. Factorii relevanți pentru raționamentul auditorului privind măsura în care un control, individual sau în combinație cu altele, este relevant pentru audit pot include aspecte precum:

- Pragul de semnificație.
- Importanța riscului aferent.
- Dimensiunea entității.
- Natura activității entității, inclusiv caracteristicile sale privind organizarea și forma de proprietate.
- Varietatea și complexitatea operațiunilor entității.
- Cerințele legale și de reglementare aplicabile.
- Circumstanțele și componenta aplicabilă a controlului intern.
- Natura și complexitatea sistemelor care fac parte din controlul intern al entității, inclusiv utilizarea organizațiilor prestatoare de servicii.
- Măsura și modul în care un control specific, individual sau în combinație cu altele, previne, sau detectează și corectează, denaturarea semnificativă.

A70. Controalele cu privire la exhaustivitatea și acuratețea informațiilor generate de entitate pot fi relevante pentru audit dacă auditorul intenționează să utilizeze aceste informații în proiectarea și derularea de proceduri suplimentare. Controalele aferente obiectivelor privind operațiunile și conformitatea pot fi, de asemenea, relevante pentru un audit dacă acestea se referă la datele pe care auditorul le evaluează sau le utilizează în aplicarea procedurilor de audit.

A71. Controlul intern privind protejarea activelor împotriva achiziției, utilizării sau cesionării neautorizate poate include controale referitoare atât la obiectivele de raportare financiară, cât și la cele privind operațiunile. Analiza realizată de auditor asupra acestui tip de controale se limitează, în general, la cele relevante pentru credibilitatea raportării financiare.

A72. O entitate are, în general, controale privind obiectivele care nu sunt relevante pentru audit și care, în consecință, nu trebuie luate în considerare. De exemplu, o entitate se poate baza pe un sistem sofisticat de controale automate pentru a asigura operațiuni eficiente și eficace (precum un sistem de controale automate al unei companii aeriene pentru a respecta orarele de zbor), însă aceste controale nu sunt, de obicei, relevante pentru audit. Mai mult, deși controlul intern se aplică întregii entități sau oricăreia dintre unitățile sale operaționale sau procesele de afaceri, înțelegerea controlului intern aferent fiecăreia (fiecăruia) dintre unitățile operaționale și procesele de afaceri ale entității poate să nu fie relevantă pentru audit.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A73. Auditorii din sectorul public au deseori responsabilități suplimentare legate de controlul intern, de exemplu, de a raporta cu privire la conformitatea cu un

cod de practică stabilit. Auditorii din sectorul public pot avea, de asemenea, responsabilități de raportare cu privire la conformitatea cu legile, reglementările sau altă autoritate. Prin urmare, revizuirea controlului intern de către aceștia poate fi mai complexă și mai detaliată.

Natura și nivelul de înțelegere ale controalelor relevante (A se vedea punctul 13)

- A74. Evaluarea proiectării unui control implică examinarea măsurii în care controlul, individual sau în combinație cu alte controale, poate preveni în mod eficient, sau detecta și corecta, denaturările semnificative. Implementarea unui control presupune că acel control există și că entitatea îl utilizează. Nu este justificată evaluarea implementării unui control care nu este eficace și, prin urmare, este avută în vedere în primul rând proiectarea unui control. Un control proiectat în mod necorespunzător poate reprezenta o deficiență semnificativă a controlului intern.
- A75. Procedurile de evaluare a riscului pentru obținerea de probe de audit referitoare la proiectarea și implementarea controalelor relevante pot include:
- Interviewarea personalului entității.
 - Observarea aplicării controalelor specifice.
 - Inspectarea documentelor și rapoartelor.
 - Urmărirea tranzacțiilor prin intermediul sistemului informațional relevant pentru raportarea financiară.

Cu toate acestea, doar interviuarea nu este suficientă în aceste scopuri.

- A76. Înțelegerea controalelor unei entități nu este suficientă pentru a testa eficacitatea cu care funcționează acestea, cu excepția cazului în care există anumite operațiuni automate care asigură funcționarea consecventă a controalelor. De exemplu, obținerea de probe de audit privind implementarea unui control manual la un anumit moment în timp nu furnizează probe de audit despre eficacitatea cu care funcționează controlul în alte momente din perioada supusă auditului. Totuși, ca urmare a consecvenței inerente a procesării IT (a se vedea punctul A63), derularea procedurilor de audit pentru a determina măsura în care a fost implementat un control automat poate servi drept test al eficacității cu care funcționează controlul respectiv, în funcție de evaluarea și testarea de către auditor a controalelor precum cele privind modificările programelor. Testele privind eficacitatea cu care funcționează controalele sunt descrise mai detaliat în ISA 330.¹³

Componentele controlului intern – Mediul de control (A se vedea punctul 14)

- A77. Mediul de control include funcțiile de guvernare și conducere, precum și atitudinile, cunoștințele și acțiunile persoanelor responsabile cu guvernarea și ale conducerii cu privire la controlul intern al entității și importanța acestuia

13 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate.*

în cadrul entității. Mediul de control dă tonul într-o organizație, influențând gradul de conștientizare a controlului de către angajații acesteia.

A78. Elementele mediului de control care pot fi relevante pentru înțelegerea mediului de control includ următoarele:

- (a) *Comunicarea și aplicarea valorilor privind integritatea și etica* – Acestea sunt elemente esențiale care influențează eficacitatea proiectării, administrării și monitorizării controalelor.
- (b) *Angajamentul față de competență* – Aspecte precum atenția acordată de conducere nivelurilor de competență pentru anumite posturi și modul în care aceste niveluri se traduc în abilități și cunoștințe necesare.
- (c) *Participarea persoanelor responsabile cu guvernanta* – Atributele persoanelor responsabile cu guvernanta precum:
 - Independența față de conducere.
 - Experiența și reputația lor.
 - Amploarea implicării lor și a informațiilor pe care le primesc și controlul activităților.
 - Gradul de adecvare al acțiunilor acestora, inclusiv măsura în care problemele dificile sunt puse în discuție și urmărite cu conducerea, și interacțiunea acestora cu auditorii interni și externi.
- (d) *Filosofia conducerii și stilul de lucru* – Caracteristicile conducerii precum:
 - Abordarea cu privire la asumarea și gestionarea riscurilor afacerii.
 - Atitudinile și acțiunile cu privire la raportarea financiară.
 - Atitudinile cu privire la procesarea informațiilor și funcțiile și personalul destinate contabilității.
- (e) *Structura organizațională* – Cadrul în care sunt planificate, efectuate, controlate și revizuite activitățile unei entități pentru îndeplinirea obiectivelor sale.
- (f) *Atribuirea autorității și responsabilității* – Aspecte precum modul în care sunt atribuite autoritatea și responsabilitatea pentru derularea activităților și modul în care sunt stabilite relațiile de raportare și ierarhiile de autorizare.
- (g) *Politicile și practicile privind resursele umane* – Politici și practici care se referă, de exemplu, la recrutare, îndrumare, formare, evaluare, consiliere, promovare, recompensare și acțiuni de remediere.

Probe de audit pentru elementele mediului de control

A79. Probe de audit relevante pot fi obținute prin combinarea interviurilor și a altor proceduri de evaluare a riscului precum interviuri coroborate prin

observarea sau inspecția documentelor. De exemplu, prin interviuări ale conducerii și angajaților, auditorul poate înțelege modul în care conducerea comunică angajaților opiniile sale cu privire la practicile de afaceri și comportamentul etic. Auditorul poate apoi să determine măsura în care controalele relevante au fost implementate luând în considerare, de exemplu, măsura în care conducerea dispune de un cod de conduită scris și în care aceasta acționează într-un mod care sprijină codul.

- A80. Auditorul poate analiza, de asemenea, modul în care conducerea a răspuns la constatările și recomandările funcției de audit intern cu privire la deficiențele relevante pentru audit identificate în controlul intern, inclusiv măsura și modul în care au fost implementate astfel de răspunsuri și dacă ele au fost ulterior evaluate de către funcția de audit intern.

Efectul mediului de control asupra evaluării riscurilor de denaturare semnificativă

- A81. Anumite elemente ale mediului de control al entității au un efect generalizat asupra evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, conștientizarea controlului de către o entitate este influențată semnificativ de către persoanele responsabile cu guvernanta, deoarece unul dintre rolurile acestora este de a contrabalansa presiunile făcute asupra conducerii cu privire la raportarea financiară care pot fi generate de cererile pieței sau schemele de remunerare. Eficacitatea proiectării mediului de control în legătură cu participarea persoanelor responsabile cu guvernanta este, deci, influențată de aspecte precum:

- Independența lor față de conducere și capacitatea lor de a evalua acțiunile conducerii.
- Măsura în care înțeleg tranzacțiile de afaceri ale entității.
- Măsura în care evaluează dacă situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv dacă situațiile financiare includ prezentările de informații adecvate.

- A82. Un consiliu de administrație activ și independent poate influența filosofia și stilul de lucru ale conducerii executive. Totuși, alte elemente pot fi mai limitate ca efect. De exemplu, deși politicile și practicile privind resursele umane care vizează angajarea de personal competent în domeniile financiar, contabil și IT pot reduce riscul de erori în procesarea informațiilor financiare, acestea nu ar putea atenua un subiectivism puternic al conducerii superioare în exagerarea câștigurilor.

- A83. Existența unui mediu de control satisfăcător poate fi un factor pozitiv atunci când auditorul evaluează riscurile de denaturare semnificativă. Totuși, deși acesta poate contribui la diminuarea riscului de fraudă, un mediu de control satisfăcător nu este un mijloc absolut de descurajare a fraudei. Invers, deficiențele mediului de control pot submina eficacitatea controalelor, în special cu privire la fraudă. De exemplu, nealocarea de către conducere a unor

resurse suficiente pentru a aborda riscurile de securitate a sistemului IT poate afecta în mod negativ controlul intern permițând operarea unor modificări necorespunzătoare ale programelor informatice sau ale datelor ori procesarea unor tranzacții neautorizate. După cum se explică în ISA 330, mediul de control influențează, de asemenea, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare ale auditorului.¹⁴

- A84. Mediul de control în sine nu previne, sau detectează și corectează, o denaturare semnificativă. Acesta poate, totuși, influența evaluarea auditorului cu privire la eficacitatea altor controale (de exemplu, monitorizarea controalelor și derularea activităților specifice de control) și, astfel, evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă.

Considerente specifice entităților mici

- A85. Este posibil ca mediul de control din entitățile mici să difere de cel din entitățile mari. De exemplu, este posibil ca între persoanele responsabile cu guvernarea din entitățile mici să nu fie inclus un membru independent sau extern, iar rolul de guvernare poate fi exercitat direct de către proprietar-administrator atunci când nu există alți proprietari. Natura mediului de control poate, de asemenea, influența importanța altor controale sau absența lor. De exemplu, implicarea activă a unui proprietar-administrator poate reduce anumite riscuri generate de lipsa segregării sarcinilor în cadrul unei entități mici; aceasta poate, totuși, spori alte riscuri, de exemplu, riscul de eludare a controalelor.
- A86. În plus, este posibil ca probele de audit pentru elementele mediului de control în cadrul entităților mici să nu fie disponibile sub formă de documente, în special atunci când comunicarea dintre conducere și alte categorii de personal poate fi informală, dar eficientă. De exemplu, s-ar putea ca entitățile mici să nu aibă un cod de conduită scris, dar, în schimb, să dezvolte o cultură care pune accent pe importanța integrității și a comportamentului etic prin comunicarea verbală și prin exemplul conducerii.
- A87. În consecință, atitudinile, gradul de conștientizare și acțiunile conducerii sau ale proprietarului-administrator au o importanță deosebită pentru înțelegerea de către auditor a mediului de control al unei entități mici.

Componentele controlului intern – Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității (A se vedea punctul 15)

- A88. Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității reprezintă baza pentru modul în care conducerea determină riscurile care urmează a fi gestionate. Dacă acel proces este adecvat circumstanțelor, inclusiv naturii, mărimii și complexității entității, acesta îl va ajuta pe auditor în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. Măsura în care procesul de evaluare a riscului din cadrul entității este adecvat circumstanțelor reprezintă o chestiune de raționament.

14 ISA 330, punctele A2–A3.

Considerente specifice entităților mici (A se vedea punctul 17)

A89. Este puțin probabil ca într-o entitate mică să fie stabilit un proces de evaluare a riscurilor. În astfel de cazuri, este probabil ca respectiva conducere să identifice riscurile prin implicarea personală directă în derularea activității. Indiferent de circumstanțe, totuși, interviuarea cu privire la riscurile identificate și la modul de abordare a acestora de către conducere este încă necesară.

Componentele controlului intern – Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare

Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare (A se vedea punctul 18)

A90. Sistemul informațional relevant pentru obiectivele de raportare financiară, care include sistemul contabil, constă în proceduri și înregistrări elaborate și stabilite pentru a:

- Iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile entității (precum și evenimentele și condițiile) și pentru a menține răspunderea pentru activele, datoriile și capitalurile proprii aferente,
- Remedia procesarea incorectă a tranzacțiilor, de exemplu, fișierele temporare automate și procedurile utilizate pentru a trata în timp util elementele în curs de clarificare,
- Procesa și înregistra suprascriseri ale sistemului sau ocoliri ale controalelor,
- Transfera informațiile de la sistemele de procesare a tranzacțiilor în registrul Cartea mare,
- Colecta informații relevante pentru raportarea financiară pentru alte evenimente și condiții decât tranzacțiile, precum deprecierea și amortizarea activelor și modificările cu privire la recuperabilitatea creanțelor și
- Asigura faptul că informațiile a căror prezentare este prevăzută de cadrul de raportare financiară aplicabil sunt acumulate, înregistrate, procesate, rezumate și raportate corespunzător în situațiile financiare.

A91. Situațiile financiare pot conține informații obținute din afara registrelor Cartea mare și a celor auxiliare. Exemplele de astfel de informații pot include:

- Informații obținute din acorduri de leasing prezentate în situațiile financiare, precum opțiuni de reînnoire sau plăți de leasing viitoare.
- Informații prezentate în situațiile financiare care sunt produse de un sistem al entității de gestionare a riscului.
- Informații cu privire la valoarea justă produse de experții conducerii și prezentate în situațiile financiare.

- Informații prezentate în situațiile financiare care au fost obținute din modele, sau din alte calcule folosite pentru a realiza estimări recunoscute și prezentate în situațiile financiare, inclusiv informații cu privire la datele și ipotezele de bază folosite pentru acele modele, precum:
 - Ipoteze elaborate intern care pot afecta viața utilă a unui activ, sau
 - Date precum ratele dobânzilor care sunt afectate de factori în afara controlului entității.
- Informații prezentate în situațiile financiare despre analizele de senzitivitate rezultate din modele financiare care demonstrează că membrii conducerii au luat în considerare ipoteze alternative.
- Informații recunoscute sau prezentate în situațiile financiare care au fost obținute din declarațiile fiscale și registrele unei entități.
- Informații prezentate în situațiile financiare care au fost obținute din analize întocmite pentru a susține evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea, precum prezentarea informațiilor, dacă este cazul, cu privire la evenimente și condiții identificate care pot genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.¹⁵

A92. Înțelegerea sistemului informațional relevant pentru raportarea financiară impusă de punctul 18 din prezentul ISA (inclusiv înțelegerea aspectelor relevante ale respectivului sistem cu privire la informațiile prezentate în situațiile financiare care sunt obținute din cadrul sau din afara registrului Cartea mare și al (a) registrelor auxiliare) este un aspect ce depinde de raționamentul profesional al auditorului. De exemplu, anumite sume sau informații prezentate în situațiile financiare ale entității (precum informațiile despre riscul de creditare, riscul de lichiditate și riscul de piață) pot fi bazate pe informații obținute din sistemul de gestionare a riscului al entității. Cu toate acestea, auditorul nu este obligat să înțeleagă toate aspectele sistemului de gestionare a riscului și folosește raționamentul profesional în stabilirea nivelului necesar de înțelegere.

Registrele contabile (A se vedea punctul 18(f))

A93. Sistemul informațional al unei entități include, de obicei, utilizarea unor înregistrări contabile care sunt necesare în mod recurent pentru înregistrarea tranzacțiilor. Exemple în acest sens ar putea fi înregistrările contabile care reflectă vânzări, achiziții și rambursări de numerar în registrul Cartea mare sau care reflectă estimările contabile efectuate periodic de către conducere, precum modificări în estimarea creanțelor irecuperabile.

¹⁵ A se vedea punctele 19-20 din ISA 570 (revizuit), *Continuitatea activității*.

A94. Procesul de raportare financiară al unei entități include, de asemenea, utilizarea înregistrărilor contabile non-standard pentru a reflecta tranzacții nerecurente, neobișnuite sau ajustări. Exemplele de astfel de intrări includ ajustările în scopuri de consolidare și înregistrările aferente unei combinații de întreprinderi sau cesionări ale unei societăți ori estimări nerecurente precum deprecierea unui activ. În sistemele manuale aferente registrului Cartea mare, înregistrările contabile non-standard pot fi identificate prin inspectarea registrelor, jurnalelor și documentației justificative. Atunci când sunt utilizate proceduri automate pentru ținerea registrului Cartea mare și pentru întocmirea situațiilor financiare, astfel de înregistrări pot exista numai în format electronic și, deci, pot fi mai ușor identificate utilizând tehnici de audit asistate de calculator.

Procese de afaceri aferente (A se vedea punctul 18)

A95. Procesele de afaceri ale unei entități reprezintă activități menite:

- Să dezvolte, să achiziționeze, să producă, să vândă și să distribuie produsele și serviciile unei entități,
- Să asigure conformitatea cu legislația și reglementările și
- Să înregistreze informații, inclusiv informații contabile și de raportare financiară.

Procese de afaceri au drept rezultat tranzacții care sunt înregistrate, procesate și raportate de sistemul informațional. Înțelegerea proceselor de afaceri ale unei entități, care includ modul în care sunt inițiate tranzacțiile, ajută auditorul să înțeleagă sistemul informațional al entității relevant pentru raportarea financiară într-o modalitate care este adecvată circumstanțelor entității.

Considerente specifice entităților mici (A se vedea punctul 18)

A96. Este posibil ca sistemele informaționale și procesele de afaceri conexe relevante pentru raportarea financiară a entităților mici, inclusiv aspectele relevante ale respectivului sistem cu privire la informațiile prezentate în situațiile financiare care sunt obținute din cadrul sau din afara registrului Cartea mare și al (a) registrelor auxiliare, să fie mai puțin sofisticate decât cele ale entităților mai mari, însă rolul acestora este la fel de semnificativ. Entitățile mici cu o implicare activă din partea conducerii s-ar putea să nu aibă nevoie de descrieri detaliate ale procedurilor contabile, de înregistrări contabile sofisticate sau de politici scrise. Așadar, înțelegerea sistemelor informaționale relevante pentru raportarea financiară ale entității poate fi mai ușoară într-un audit al entităților mici și poate depinde mai mult de interviu decât de revizuirea documentației. Totuși, necesitatea de a obține o înțelegere rămâne importantă.

Comunicarea (A se vedea punctul 19)

A97. Comunicarea de către entitate a rolurilor și responsabilităților privind raportarea financiară și a aspectelor semnificative aferente raportării financiare

implică furnizarea înțelegerii rolurilor și responsabilităților individuale aferente controlului intern asupra raportării financiare. Aceasta include aspecte precum măsura în care personalul înțelege modul în care activitățile sale din cadrul sistemului informațional de raportare financiară sunt legate de activitatea altor părți și de mijloacele de raportare a excepțiilor către un nivel superior adecvat din cadrul entității. Comunicarea poate lua forma unor manuale privind politicile și manuale privind raportarea financiară. Canalele de comunicare deschisă ajută să se asigure că excepțiile sunt raportate și investigate.

Considerente specifice entităților mici

A98. Comunicarea poate fi mai puțin structurată și mai ușor de realizat într-o entitate mică decât într-o entitate mai mare datorită nivelurilor de responsabilitate mai reduse ca număr și transparenței și disponibilității mai mari ale conducerii.

Componentele controlului intern – Activități de control relevante pentru audit
(A se vedea punctul 20)

A99. Activitățile de control sunt politicile și procedurile care ajută la garantarea îndeplinirii directivelor conducerii. Activitățile de control, fie că au loc în sistemul IT sau în sistemele manuale, au diferite obiective și sunt aplicate la diferite niveluri organizaționale și funcționale. Exemplele de activități de control specifice le includ pe cele referitoare la următoarele:

- Autorizare.
- Revizuirea performanței.
- Procesarea informațiilor.
- Controalele fizice.
- Separarea sarcinilor.

A100. Activitățile de control relevante pentru audit sunt:

- Cele care se impun a fi tratate ca atare, fiind activitățile de control care se referă la riscuri semnificative și cele care sunt aferente riscurilor pentru care doar procedurile de fond nu oferă probe de audit suficiente și adecvate, așa cum prevăd punctele 29 și respectiv 30, sau
- Cele care sunt considerate relevante potrivit raționamentului auditorului.

A101. Raționamentul auditorului cu privire la măsura în care o activitate de control este relevantă pentru audit este influențat de riscul pe care l-a identificat auditorul, care poate genera o denaturare semnificativă, și de măsura în care auditorul crede că poate fi adecvată testarea eficacității cu care funcționează controlul în determinarea amplitudinii testării de fond.

- A102. Auditorul se poate concentra asupra identificării și înțelegerii activităților de control care abordează secțiuni în care auditorul consideră că riscurile de denaturare semnificată pot fi mai mari. Atunci când mai multe activități de control realizează fiecare același obiectiv, nu este necesară înțelegerea fiecăreia dintre activitățile de control aferente aceluiași obiectiv.
- A103. Activitățile de control relevante pentru audit pot include controale stabilite de conducere care tratează riscurile de denaturare semnificativă aferente prezentărilor de informații care nu sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, în plus față de controalele care tratează riscurile aferente soldurilor conturilor și tranzacțiilor. Astfel de activități de control pot fi aferente informațiilor incluse în situațiile financiare care sunt obținute din afara registrului Cartea mare și a registrelor auxiliare.
- A104. Cunoștințele auditorului despre prezența sau absența activităților de control obținute prin înțelegerea celorlalte componente ale controlului intern îl ajută pe auditor să determine dacă este necesar să acorde o atenție suplimentară înțelegerii activităților de control.

Considerente specifice entităților mici

- A105. Conceptele care stau la baza activităților de control din entitățile mici pot fi similare celor din entitățile mai mari, însă formalitatea cu care acționează acestea poate varia. Mai mult, entitățile mici pot constata că anumite tipuri de activități de control nu sunt relevante din cauza controalelor efectuate de către conducere. De exemplu, doar autoritatea conducerii de a acorda credit clienților și de a aproba achizițiile semnificative poate asigura un control ferm asupra soldurilor conturilor și tranzacțiilor importante, reducând sau eliminând necesitatea unor activități de control mai detaliate.
- A106. Activitățile de control relevante pentru auditul unei entități mici pot fi legate de ciclurile principalelor tranzacții precum venituri, achiziții și cheltuieli cu angajații.

Riscuri generate de sistemul IT (A se vedea punctul 21)

- A107. Utilizarea sistemului IT afectează modul în care sunt implementate activitățile de control. Din perspectiva auditorului, controalele asupra sistemelor IT sunt eficiente atunci când păstrează integritatea informațiilor și securitatea datelor pe care aceste sisteme le procesează și includ controale eficiente generale ale sistemelor informatice și ale aplicațiilor.
- A108. Controalele generale ale sistemelor informatice sunt politici și proceduri care se referă la mai multe aplicații și care susțin funcționarea eficientă a controalelor aplicațiilor. Acestea se aplică asupra cadrului principal, cadrului secundar și mediilor utilizatorilor finali. Controalele generale ale sistemelor informatice care păstrează integritatea informațiilor și securitatea datelor includ, în mod normal, controale privind următoarele:
- Centrul de date și operațiunile de rețea.

- Achiziția, modificarea și mentenanța programelor informatice.
- Schimbarea programului.
- Securitatea accesului.
- Achiziția, dezvoltarea și mentenanța aplicațiilor.

Acestea sunt implementate, în general, pentru a trata riscurile la care se face referire la punctul A64 de mai sus.

A109. Controalele aplicațiilor sunt proceduri manuale sau automate care funcționează, de obicei, la nivel de proces de afaceri și se aplică procesării tranzacțiilor prin aplicațiile individuale. Controalele aplicațiilor pot avea rol de prevenire sau detectare și sunt proiectate pentru a asigura integritatea registrelor contabile. În consecință, controalele aplicațiilor se referă la procedurile utilizate pentru inițierea, înregistrarea, procesarea și raportarea tranzacțiilor sau ale altor date financiare. Aceste controale ajută la oferirea unei asigurări că tranzacțiile au avut loc, sunt autorizate și sunt înregistrate și procesate complet și cu acuratețe. Exemplele includ validarea editărilor datelor de intrare și verificări ale secvențelor numerice cu urmărirea manuală a rapoartelor privind excepțiile sau corectarea la momentul intrării datelor.

Componentele controlului intern – Monitorizarea controalelor (A se vedea punctul 22)

A110. Monitorizarea controalelor este un proces de evaluare a eficacității performanțelor controlului intern în timp. Aceasta implică evaluarea eficacității controalelor în timp util și luarea măsurilor de remediere necesare. Conducerea efectuează monitorizarea controalelor prin activități permanente, evaluări separate sau o combinație a celor două. Activitățile de monitorizare permanente sunt adesea încorporate în activitățile normale recurente ale unei entități și includ activitățile obișnuite de gestionare și supraveghere.

A111. Activitățile de monitorizare ale conducerii pot include utilizarea de informații din comunicările primite de la părți externe, precum reclamații din partea clienților și comentarii ale autorității de reglementare care pot indica probleme sau pot evidenția secțiuni care necesită îmbunătățiri.

Considerente specifice entităților mici

A112. Monitorizarea controlului de către conducere este adesea realizată prin implicarea directă a conducerii sau a proprietarului-administrator în operațiuni. Această implicare va identifica adesea variații semnificative față de așteptări și inexactități ale datelor financiare care duc la acțiuni de remediere a controlului.

Funcția de audit intern a entității (A se vedea punctul 23)

A113. Dacă entitatea are o funcție de audit intern, înțelegerea respectivei funcții contribuie la înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern, în special a rolului pe care respectiva funcție îl are în

monitorizarea de către entitate a controlului intern asupra raportării financiare. Această înțelegere, împreună cu informațiile obținute din interviurile realizate de către auditor menționate la punctul 6 (a) al prezentului ISA, pot, de asemenea, să ofere informații direct relevante pentru identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă.

- A114. Obiectivele și aria de acoperire a unei funcții de audit intern, natura responsabilităților sale și statutul său în cadrul organizației, inclusiv autoritatea și responsabilitatea funcției, variază foarte mult și depind de dimensiunea și structura entității și de cerințele conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu governanța. Aceste aspecte pot fi stabilite într-o cartă a auditului intern sau în termenii de referință ai auditului intern.
- A115. Responsabilitățile unei funcții de audit intern pot include efectuarea de proceduri și evaluarea rezultatelor pentru a oferi conducerii și persoanelor responsabile cu governanța o asigurare cu privire la proiectarea și eficacitatea proceselor de gestionare a riscului, de control intern și de governanță. În acest caz, funcția de audit intern poate juca un rol important în monitorizarea de către entitate a controlului intern asupra raportării financiare. Pe de altă parte, responsabilitățile funcției de audit intern pot fi axate pe evaluarea economiei, eficacității și eficienței operațiunilor și, astfel, se poate ca activitatea funcției să nu fie direct corelată cu raportarea financiară a entității.
- A116. Interviurile persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern, realizate de către auditor în conformitate cu punctul 6 (a) al prezentului ISA, sunt utile auditorului pentru a înțelege natura responsabilităților funcției de audit intern. Dacă auditorul determină că responsabilitățile funcției sunt legate de raportarea financiară a entității, auditorul poate înțelege mai bine activitățile efectuate sau care urmează a fi efectuate de funcția de audit intern prin revizuirea planului de audit al funcției de audit intern aferent perioadei, dacă acest plan există, și prin discutarea acestuia cu persoanele adecvate din cadrul funcției.
- A117. Dacă natura responsabilităților funcției de audit intern și a activităților de asigurare are legătură cu raportarea financiară a entității, este posibil ca auditorul să poată, de asemenea, utiliza activitatea funcției de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp ori pentru a reduce amploarea procedurilor de audit care urmează a fi efectuate direct de către auditor pentru obținerea probelor de audit. Este mai probabil ca auditorii să poată utiliza activitatea funcției de audit intern a unei entități atunci când se constată, de exemplu, pe baza experienței din auditurile anterioare sau pe baza procedurilor auditorului de evaluare a riscului, că entitatea are o funcție de audit intern care are resurse adecvate și corespunzătoare în raport cu dimensiunea entității și cu natura operațiunilor sale și care are o relație directă de raportare cu persoanele responsabile cu governanța.
- A118. Dacă, pe baza înțelegerii preliminare a auditorului privind funcția de audit intern, auditorul preconizează că va utiliza activitatea funcției de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp ori pentru a reduce amploarea

procedurilor de audit ce urmează a fi realizate, se aplică ISA 610 (revizuit în 2013).

- A119. Așa cum se detaliază în ISA 610 (revizuit în 2013), activitățile unei funcții de audit intern sunt diferite de alte controale de monitorizare care ar putea fi relevante pentru raportarea financiară, precum revizuirea informațiilor contabile ale conducerii care sunt menite să contribuie la modul în care entitatea previne sau detectează denaturările.
- A120. Schimbul eficient de informații poate fi facilitat de stabilirea comunicării cu persoanele adecvate din cadrul funcției de audit intern a entității încă de la începutul misiunii și menținerea acestei comunicări pe parcursul misiunii. Astfel se creează un mediu în care auditorul poate fi informat despre aspecte semnificative care pot fi sesizate de funcția de audit intern, atunci când astfel de aspecte ar putea influența activitatea auditorului. ISA 200 discută importanța planificării și efectuării de către auditor a auditului cu o atitudine de scepticism profesional, incluzând și atenția acordată informațiilor care pun la îndoială credibilitatea documentelor și răspunsurilor la interviuri ce urmează a fi utilizate drept probe de audit. În consecință, comunicarea pe parcursul misiunii cu funcția de audit intern poate oferi pentru auditorii interni ocazii de a aduce la cunoștința auditorului astfel de informații. Astfel, auditorul are posibilitatea să țină cont de aceste informații în procesul său de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă.

Surse de informații (A se vedea punctul 24)

A121. Majoritatea informațiilor utilizate în cadrul monitorizării pot fi generate de sistemul informațional al entității. În cazul în care conducerea presupune că datele utilizate pentru monitorizare sunt exacte fără a avea o bază pentru această ipoteză, erorile care pot exista în informații ar putea face conducerea să ajungă la concluzii incorecte în urma activităților de monitorizare. Prin urmare, se impune o înțelegere a:

- Surselor de informații legate de activitățile de monitorizare ale entității și
- Bazei conform căreia conducerea consideră informațiile suficient de credibile în acest scop, ca parte a înțelegerii de către auditor a activităților de monitorizare ale entității ca o componentă a controlului intern.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare
(A se vedea punctul 25(a))

A122. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare se referă la riscurile care sunt legate la nivel generalizat de situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni. Riscurile de această natură nu sunt neapărat riscuri care pot fi identificate cu ajutorul aserțiunilor specifice la nivelul clasei de tranzacții, soldului unui cont sau prezentării de informații. Mai degrabă acestea reprezintă circumstanțe care pot spori riscurile de

denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor, de exemplu, prin eludarea de către conducere a controlului intern. Riscurile la nivelul situațiilor financiare pot fi relevante în special pentru luarea în considerare de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă generate de fraudă.

- A123. Riscurile la nivelul situațiilor financiare pot deriva, în special, dintr-un mediu de control deficient (deși aceste riscuri pot fi, de asemenea, corelate cu alți factori, precum condițiile economice nefavorabile). De exemplu, deficiențele precum lipsa competenței conducerii sau lipsa supravegherii asupra întocmirii situațiilor financiare pot avea un efect mai generalizat asupra situațiilor financiare și pot impune un răspuns general din partea auditorului.
- A124. Înțelegerea de către auditor a controlului intern poate genera îndoieli cu privire la capacitatea de auditare a situațiilor financiare ale unei entități. De exemplu:
- Îngrijorările legate de integritatea conducerii entității pot fi atât de serioase încât să îl facă pe auditor să ajungă la concluzia că riscul de denaturare de către conducere în situațiile financiare este atât de semnificativ încât nu poate fi desfășurat un audit.
 - Îngrijorările legate de condiția și credibilitatea evidențelor unei entități pot determina auditorul să concluzioneze că este puțin probabil să fie disponibile probe de audit suficiente și adecvate pentru a susține o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare.

- A125. ISA 705 (revizuit)¹⁶ stabilește cerințe și furnizează îndrumări pentru a determina măsura în care este nevoie ca auditorul să exprime o opinie cu rezerve sau să declare imposibilitatea de a exprima o opinie ori, după cum poate fi necesar în anumite cazuri, să se retragă din misiune atunci când retragerea este posibilă potrivit legilor sau reglementărilor aplicabile.

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor (A se vedea punctul 25(b))

- A126. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații trebuie luate în considerare deoarece acest lucru ajută direct la determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare de audit la nivelul aserțiunilor necesare pentru obținerea de probe de audit suficiente și adecvate. În identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor, auditorul poate ajunge la concluzia că riscurile identificate sunt corelate la nivel mai generalizat cu situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni.

Utilizarea aserțiunilor

- A127. Pentru a arăta că situațiile financiare sunt în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, conducerea face, implicit sau explicit, aserțiuni

¹⁶ ISA 705 (revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*.

cu privire la recunoașterea, evaluarea și descrierea claselor de tranzacții și evenimente, soldurilor conturilor și prezentărilor de informații.

A128. Auditorul poate utiliza aserțiunile conform celor descrise la punctul A129 literele (a)-(b) de mai jos sau le poate exprima diferit cu condiția ca toate aspectele descrise mai jos să fie acoperite. De exemplu, auditorul poate alege să combine aserțiunile cu privire la clasele de tranzacții și evenimente și prezentările de informații aferente cu aserțiunile cu privire la soldurile conturilor și prezentările de informații aferente.

Aserțiuni cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații aferente

A129. Aserțiunile utilizate de auditor pentru a examina diferitele tipuri de denaturări potențiale care pot apărea se încadrează în următoarele categorii:

- (a) Aserțiuni cu privire la clasele de tranzacții și evenimente, și prezentările de informații aferente, pentru perioada supusă auditului:
 - (i) Producere – tranzacțiile și evenimentele care au fost înregistrate sau prezentate au avut loc și astfel de tranzacții și evenimente aparțin entității.
 - (ii) Exhaustivitate – toate tranzacțiile și evenimentele care ar fi trebuit să fie înregistrate au fost înregistrate și toate prezentările de informații aferente care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse.
 - (iii) Acuratețe – valorile și alte date cu privire la tranzacțiile și evenimentele înregistrate au fost înregistrate corespunzător și prezentările de informații aferente au fost evaluate și descrise corespunzător.
 - (iv) Delimitare – tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în perioada contabilă corectă.
 - (v) Clasificare – tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în conturile adecvate.
 - (vi) Prezentare – tranzacțiile și evenimentele sunt cumulate sau separate adecvat și descrise clar, iar prezentările de informații aferente sunt relevante și ușor de înțeles în contextul cerințe lor cadrului de raportare financiară aplicabil.
- (b) Aserțiuni cu privire la soldurile conturilor și prezentările de informații aferente, la sfârșitul perioadei:
 - (i) Existență – există active, datorii și participații în capitalurile proprii.
 - (ii) Drepturi și obligații – entitatea deține sau controlează drepturile asupra activelor, iar datoriile reprezintă obligațiile entității.

- (iii) Exhaustivitate – toate activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii care ar fi trebuit să fie înregistrate au fost înregistrate și toate prezentările de informații aferente care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse.
- (iv) Acuratețe, evaluare și alocare – activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii au fost incluse în situațiile financiare la valorile corespunzătoare și orice ajustări privind evaluarea sau alocarea acestora au fost înregistrate corespunzător, iar prezentările de informații aferente au fost evaluate și descrise în mod corespunzător.
- (v) Clasificare – activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii au fost înregistrate în conturile adecvate.
- (vi) Prezentare – activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii sunt cumulate sau separate adecvat și descrise clar, iar prezentările de informații aferente sunt relevante și ușor de înțeles în contextul cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil.

Aserțiuni privind alte prezentări de informații

A130. Aserțiunile descrise la punctul 129(a)-(b) de mai sus, adaptate corespunzător, pot fi de asemenea folosite de auditor pentru a examina diferitele tipuri de denaturări potențiale care pot apărea în prezentările de informații care nu sunt direct aferente claselor de tranzacții, evenimente sau soldurile conturilor înregistrate. Ca un exemplu de astfel de prezentare de informații, entitățile i se poate impune să descrie expunerea sa la riscurile ce decurg din instrumentele financiare, inclusiv cum apar riscurile; obiectivele, politicile și procesele de gestionare a riscurilor; și metodele folosite pentru a evalua riscurile.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A131. Atunci când face aserțiuni referitoare la situațiile financiare ale entităților din sectorul public, în plus față de aserțiunile prezentate la punctul A129 (a)-(b), conducerea poate adesea afirma că tranzacțiile și evenimentele au fost derulate în conformitate cu legile, reglementările sau cu altă autoritate. Astfel de aserțiuni pot intra în aria de acoperire a auditului situațiilor financiare.

Procesul de identificare a riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctul 26(a))

A132. Informațiile acumulate prin efectuarea de proceduri de evaluare a riscului, inclusiv probele de audit obținute din evaluarea proiectării controalelor și din determinarea măsurii în care au fost implementate, sunt utilizate ca probe de audit pentru a susține evaluarea riscurilor. Evaluarea riscurilor determină natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit care urmează a fi efectuate. În identificarea riscurilor de denaturare semnificativă

din situațiile financiare, auditorul exercită scepticism profesional în conformitate cu ISA 200.¹⁷

A133. Anexa 2 oferă exemple de condiții și evenimente care pot indica existența riscurilor de denaturare semnificativă, inclusiv riscuri de denaturare semnificativă aferente prezentărilor de informații.

A134. După cum se explică în ISA 320¹⁸, pragul de semnificație și riscul de audit sunt luate în considerare la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă din clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații. Stabilirea de către auditor a pragului de semnificație este un aspect ce ține de raționamentul profesional și este afectată de percepția auditorului asupra necesităților legate de raportarea financiară ale utilizatorilor situațiilor financiare.¹⁹

A135. Analizarea de către auditor a prezentărilor de informații din situațiile financiare la identificarea riscurilor include prezentări cantitative și calitative, a căror denaturare ar putea fi semnificativă (adică, în general, denaturările sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare ca întreg). În funcție de circumstanțele entității și ale misiunii, exemplele de prezentări de informații care vor prezenta aspecte calitative ce pot fi relevante în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă includ prezentările de informații despre:

- Clauze privind lichiditatea și restricții aferente împrumuturilor pentru o entitate cu dificultăți financiare.
- Evenimente sau circumstanțe care au condus la recunoașterea unei pierderi din depreciere.
- Sursele principale ale incertitudinii estimării, inclusiv ipoteze cu privire la viitor.
- Natura unei modificări a politicii contabile și a altor prezentări de informații relevante impuse de cadrul de raportare financiară aplicabil, atunci când, de exemplu, se preconizează că noi cerințe de raportare financiară vor avea un impact important asupra poziției financiare și a performanței financiare ale entității.
- Angajamente de plată pe bază de acțiuni, inclusiv informații despre modalitatea în care orice sume recunoscute au fost determinate, și alte prezentări de informații relevante.
- Părți afiliate și tranzacții cu părțile afiliate.
- Analiza de sensibilitate, inclusiv efectele modificărilor ipotezelor utilizate în tehnicile de evaluare ale entității cu scopul de a permite

17 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 15.

18 ISA 320, punctul A1.

19 ISA 320, punctul 4.

utilizatorilor să înțeleagă incertitudinea de la baza evaluării unei sume înregistrate sau prezentate.

Considerente specifice entităților mici

A136. Prezentările de informații din situațiile financiare ale entităților mici ar putea fi mai puțin detaliate sau complexe (de exemplu, anumite cadre de raportare financiară permit entităților mici să prezinte mai puține informații în situațiile financiare). Cu toate acestea, acest lucru nu scutește auditorul de responsabilitatea de a înțelege entitatea și mediul său, inclusiv controlul intern, în măsura în care este legat de informațiile prezentate.

Corelarea controalelor cu aserțiunile (A se vedea punctul 26(c))

A137. În efectuarea de evaluări ale riscurilor, auditorul poate să identifice controale care pot preveni, sau detecta și corecta, denaturarea semnificativă în cadrul aserțiunilor specifice. În general, este utilă înțelegerea controalelor și corelarea acestora cu aserțiunile în contextul proceselor și sistemelor în care ele există, deoarece, adesea, activitățile de control individuale în sine nu tratează un risc. Deseori, doar activitățile de control multiple, împreună cu alte componente ale controlului intern, vor fi suficiente pentru tratarea unui risc.

A138. Invers, unele activități de control pot avea un efect specific asupra unei aserțiuni individuale încorporate într-o anumită clasă de tranzacții sau în soldul unui anumit cont. De exemplu, activitățile de control pe care le stabilește o entitate pentru a asigura că personalul său contorizează și înregistrează corespunzător inventarul fizic anual sunt corelate direct cu existența și exhaustivitatea aserțiunilor referitoare la soldul contului de stocuri.

A139. Controalele pot fi legate de o aserțiune fie direct, fie indirect. Cu cât relația este mai indirectă, cu atât controlul poate fi mai puțin eficace pentru prevenirea, sau detectarea și corectarea, denaturărilor informațiilor din aserțiunea respectivă. De exemplu, revizuirea de către un director de vânzări a sumarului activității de vânzări pentru anumite magazine în funcție de regiune este de obicei asociată doar indirect cu exhaustivitatea aserțiunilor referitoare la veniturile din vânzări. În consecință, aceasta poate fi mai puțin eficace în reducerea riscului pentru acea aserțiune decât controalele corelate mai direct cu aserțiunea respectivă, precum corelarea documentelor de transport cu documentele de facturare.

Denaturări semnificative

A139. Denaturările potențiale din situațiile individuale și informațiile prezentate pot fi considerate semnificative în funcție de dimensiune, natură sau circumstanțe. (A se vedea punctul 26(d))

Riscuri semnificative

Identificarea riscurilor semnificative (A se vedea punctul 28)

A140. Riscurile semnificative sunt deseori corelate cu tranzacții semnificative care ies din rutină sau cu chestiuni de raționament semnificative. Tranzacțiile care

ies din rutină sunt tranzacțiile care sunt neobișnuite fie din cauza dimensiunii, fie a naturii și care, prin urmare, au loc rar. Aspectele legate de raționament pot include elaborarea unor estimări contabile pentru care există o incertitudine semnificativă a evaluării. Tranzacțiile de rutină, simple, care sunt supuse procesării sistematice sunt mai puțin susceptibile să genereze riscuri semnificative.

A141. Riscurile de denaturare semnificativă pot fi mai mari pentru tranzacțiile semnificative care ies din rutină, fiind generate de aspecte precum următoarele:

- O intervenție mai amplă a conducerii pentru a specifica tratamentul contabil.
- O intervenție manuală mai amplă pentru colectarea și procesarea datelor.
- Calcule sau principii contabile complexe.
- Natura tranzacțiilor care ies din rutină, care poate îngreuna implementarea de către entitate a controalelor eficiente privind riscurile.

A142. Riscurile de denaturare semnificativă pot fi mai mari pentru aspecte de raționament semnificative care impun realizarea unor estimări contabile, fiind generate de aspecte precum următoarele:

- Principiile contabile pentru estimările contabile sau recunoașterea veniturilor pot face obiectul unor interpretări diferite.
- Raționamentul necesar poate fi subiectiv sau complex ori impune ipoteze cu privire la efectele evenimentelor viitoare, de exemplu, raționamentul cu privire la valoarea justă.

A143. ISA 330 descrie consecințele pe care identificarea unui risc semnificativ le poate avea asupra procedurilor suplimentare de audit.²⁰

Riscuri semnificative legate de riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

A144. ISA 240 furnizează cerințe și îndrumări suplimentare în legătură cu identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.²¹

Înțelegerea controalelor aferente riscurilor semnificative (A se vedea punctul 29)

A145. Deși riscurile aferente aspectelor semnificative care ies din rutină sau aspectelor semnificative legate de raționament sunt deseori mai puțin suspuse unor controale de rutină, conducerea poate avea alte răspunsuri care vizează tratarea acestor riscuri. În consecință, înțelegerea de către auditor a măsurii în care entitatea a proiectat și implementat controale privind riscurile semnificative generate de aspecte care nu țin de rutină sau de raționament include măsura și modul în care conducerea răspunde la riscuri. Astfel de răspunsuri ar putea include:

20 ISA 330, punctele 15 și 21.

21 ISA 240, punctele 26-28.

- Activități de control precum revizuirea ipotezelor de către conducerea superioară sau de către experți.
- Procese documentate pentru estimări.
- Aprobarea de către persoanele responsabile cu governanța.

A146. De exemplu, acolo unde există evenimente unice precum primirea notificării cu privire la o acțiune importantă în justiție, analiza răspunsului entității poate include aspecte precum măsura în care s-a făcut apel la experții adecvați (cum ar fi consilierul juridic intern sau extern), măsura în care a fost efectuată o evaluare a efectului potențial și modul în care se propune să fie prezentate circumstanțele în situațiile financiare.

A147. În unele cazuri, este posibil ca membrii conducerii să nu fi răspuns adecvat la riscurile semnificative de denaturare semnificativă prin implementarea de controale cu privire la aceste riscuri semnificative. Eșecul conducerii de a implementa astfel de controale este un indicator al unei deficiențe semnificative în controlul intern.²²

Riscuri pentru care doar procedurile de fond nu furnizează probe de audit suficiente și adecvate (A se vedea punctul 30)

A148. Riscurile de denaturare semnificativă pot fi corelate direct cu înregistrarea claselor de tranzacții sau soldurilor conturilor de rutină și cu întocmirea situațiilor financiare credibile. Astfel de riscuri pot include riscurile generate de procesarea inexactă sau incompletă a claselor de tranzacții de rutină și semnificative, precum veniturile, achizițiile și încasările sau plățile în numerar ale unei entități.

A149. Acolo unde astfel de tranzacții de afaceri de rutină sunt supuse unei procesări foarte automatizate, cu intervenție manuală redusă sau absentă, se poate să nu fie posibil să se efectueze doar proceduri de fond în raport cu riscul. De exemplu, auditorul poate considera că acesta este cazul în circumstanțele în care o parte semnificativă din informațiile unei entități este inițiată, înregistrată, procesată sau raportată numai în format electronic, cum este cazul unui sistem integrat. În astfel de cazuri:

- Probele de audit pot fi disponibile doar în format electronic, iar suficiența și gradul de adecvare ale acestora depind, de obicei, de eficacitatea controalelor asupra acurateții și exhaustivității lor.
- Potențialul apariției și nedetectării inițierii necorespunzătoare sau modificării informațiilor poate fi mai mare în cazul în care controalele adecvate nu funcționează eficient.

A150. Consecințele procedurilor suplimentare de audit de identificare a acestor riscuri sunt descrise în ISA 330.²³

22 ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu governanța și către conducere*, punctul A7.

23 ISA 330, punctul 8.

Revizuirea evaluării riscului (A se vedea punctul 31)

A151. În timpul auditului, este posibil ca în atenția auditorului să ajungă informații care diferă semnificativ de informațiile pe care s-a bazat evaluarea riscurilor. De exemplu, evaluarea riscurilor se poate baza pe supoziția că anumite controale funcționează eficient. În efectuarea testelor privind acele controale, auditorul poate obține probe de audit conform cărora acestea nu au funcționat eficient în momente relevante din timpul auditului. În mod similar, în derularea de proceduri de fond, auditorul poate detecta denaturări care sunt mai mari ca volum sau frecvență decât s-ar fi așteptat în concordanță cu evaluările riscurilor de către auditor. În astfel de circumstanțe, se poate ca evaluarea riscurilor să nu reflecte adecvat circumstanțele reale ale entității, iar procedurile suplimentare de audit planificate să nu fie eficiente în detectarea denaturărilor semnificative. A se vedea ISA 330 pentru îndrumări suplimentare.

Documentarea (A se vedea punctul 32)

A152. Rămâne la latitudinea auditorului să determine, cu ajutorul raționamentului profesional, modul în care sunt documentate cerințele de la punctul 32, care va utiliza. De exemplu, în auditurile entităților mici, documentația poate fi încorporată în documentația auditorului cu privire la strategia generală și planul de audit.²⁴ În mod similar, de exemplu, rezultatele evaluării riscurilor pot fi documentate separat sau pot fi documentate ca parte a documentației auditorului cu privire la procedurile suplimentare.²⁵ Forma și amploarea documentației sunt influențate de natura, dimensiunea și complexitatea entității și a controlului său intern, de disponibilitatea informațiilor furnizate de către entitate și de metodologia de audit și tehnologia utilizată pe parcursul auditului.

A153. Pentru entitățile care desfășoară activități și procese necomplicate relevante pentru raportarea financiară, documentația poate fi simplă ca formă și relativ succintă. Nu este necesară documentarea tuturor cunoștințelor pe care auditorul le-a dobândit despre entitate și despre aspectele legate de aceasta. Printre principalele elemente ale înțelegerii documentate de auditor se numără cele pe care auditorul și-a bazat evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.

A154. Amploarea documentației poate reflecta, de asemenea, experiența și competențele membrilor echipei misiunii de audit. Cu condiția respectării permanente a cerințelor din ISA 230, un audit efectuat de o echipă a misiunii incluzând persoane cu mai puțină experiență poate necesita o documentație mai detaliată, pentru a le ajuta pe acestea să înțeleagă adecvat entitatea, decât documentația unei echipe care include persoane cu experiență.

A155. Pentru auditurile recurente, o anumită parte a documentației poate fi folosită și pentru perioada următoare, actualizată după caz pentru a reflecta modificările activităților sau proceselor entității.

24 ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctele 7 și 9.

25 ISA 330, punctul 28.

Anexa 1

(A se vedea punctele 4(c), 14-24, A77-A121)

Componentele controlului intern

1. Prezenta Anexă explică în detaliu componentele controlului intern, așa cum sunt stabilite la punctele 4(c), 14-24 și A77-A121, din punct de vedere al corelării lor cu un audit al situațiilor financiare.

Mediul de control

2. Mediul de control înglobează următoarele elemente:
 - (a) *Comunicarea și aplicarea valorilor privind integritatea și etica.* Eficacitatea controalelor nu poate trece peste integritatea și valorile etice ale persoanelor care le generează, gestionează și monitorizează. Integritatea și comportamentul etic sunt rezultate ale standardelor etice și comportamentale ale entității, ale modului în care acestea sunt comunicate și puse în practică. Aplicarea valorilor privind integritatea și etica include, de exemplu, acțiuni ale conducerii pentru a elimina sau diminua stimulentele sau tentațiile care pot face ca personalul să se angajeze în acțiuni necinstite, lipsite de etică sau ilegale. Comunicarea politicilor entității referitoare la valorile privind integritatea și etica poate include comunicarea standardelor comportamentale către personal prin declarații de politici și coduri de conduită și prin puterea exemplului.
 - (b) *Angajamentul privind competența.* Competența reprezintă cunoștințele și abilitățile necesare pentru îndeplinirea sarcinilor care definesc activitatea unei persoane.
 - (c) *Participarea persoanelor responsabile cu guvernanta.* Conștiința unei entități cu privire la control este influențată semnificativ de persoanele responsabile cu guvernanta. Importanța responsabilităților persoanelor responsabile cu guvernanta este recunoscută în codurile de practică și în alte legi și reglementări sau îndrumări elaborate în beneficiul persoanelor responsabile cu guvernanta. Alte responsabilități ale persoanelor responsabile cu guvernanta includ supravegherea conducerii și funcționării eficiente a procedurilor și procesului de semnalare a neregulilor pentru a revizui eficacitatea controlului intern al entității.
 - (d) *Filosofia conducerii și stilul de lucru.* Filosofia conducerii și stilul de lucru înglobează o gamă largă de caracteristici. De exemplu, atitudinile și acțiunile conducerii cu privire la raportarea financiară se pot manifesta printr-o selecție conservatoare sau agresivă a principiilor contabile alternative disponibile sau prin conștiinciozitatea și conservatorismul cu care sunt elaborate estimările contabile.

- (e) *Structura organizațională.* Stabilirea unei structuri organizaționale relevante include luarea în considerare a domeniilor principale de autoritate și responsabilitate și a liniilor de raportare adecvate. Gradul de adecvare al structurii organizaționale a unei entități depinde, parțial, de mărimea sa și de natura activităților sale.
- (f) *Atribuirea autorității și responsabilității.* Atribuirea autorității și responsabilității poate include politici cu privire la practicile de afaceri adecvate, cunoștințele și experiența personalului-cheie și resursele furnizate pentru îndeplinirea sarcinilor. În plus, acestea pot include politici și comunicări directe pentru a garanta că întregul personal înțelege obiectivele entității, cunoaște modul în care acțiunile sale individuale interacționează și contribuie la acele obiective și recunoaște modul în care și scopul pentru care va fi făcut răspunzător.
- (g) *Politicile și practicile privind resursele umane.* Politicile și practicile privind resursele umane demonstrează deseori aspecte importante în raport cu conștiința controlului unei entități. De exemplu, standardele de recrutare a celor mai calificate persoane – cu accent pe cadrul educațional, experiența profesională anterioară, realizările anterioare și dovada integrității și comportamentului etic – demonstrează angajamentul unei entități față de persoanele competente și demne de încredere. Politicile de formare care comunică roluri și responsabilități prognozate și includ practici precum centre de formare și organizarea de seminare ilustrează nivelurile de performanță și comportament așteptate. Promovările făcute în urma evaluărilor periodice ale performanțelor demonstrează angajamentul entității față de avansarea personalului calificat la niveluri de responsabilitate superioare.

Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității

3. În scopul raportării financiare, procesul de evaluare a riscului din cadrul entității include modul în care conducerea identifică riscurile afacerii relevante pentru întocmirea situațiilor financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil al entității, estimează pragul lor de semnificație, evaluează probabilitatea apariției acestora și decide cu privire la acțiunile necesare pentru le trata și a gestiona aceste acțiuni și rezultatele acestora. De exemplu, procesul de evaluare a riscurilor entității poate aborda modul în care entitatea ia în considerare posibilitatea unor tranzacții neînregistrate sau identifică și analizează estimările semnificative înregistrate în situațiile financiare.
4. Riscurile relevante pentru raportarea financiară credibilă includ evenimente, tranzacții sau circumstanțe interne și externe care pot avea loc și care pot afecta în mod negativ capacitatea unei entități de a iniția, înregistra, procesa și raporta datele financiare consecvent cu așteptările conducerii din situațiile financiare. Conducerea poate iniția planuri, programe sau acțiuni pentru a aborda riscurile specifice sau poate decide să accepte un risc din cauza costurilor sau din alte considerente. Riscurile pot apărea sau se pot modifica din cauza unor circumstanțe precum următoarele:

- *Modificări ale mediului de lucru.* Modificările mediului de reglementare sau de lucru pot avea drept rezultat modificări ale *presiunilor* concurenței și riscuri diferite în mod semnificativ.
- *Personal nou-angajat.* Personalul nou-angajat poate avea un grad diferit de abordare sau înțelegere a controlului intern.
- *Sisteme informaționale noi sau actualizate.* Modificările semnificative și rapide ale sistemelor informaționale pot modifica riscul aferent controlului intern.
- *Creștere rapidă.* Extinderea semnificativă și rapidă a operațiunilor poate exercita o presiune importantă asupra controalelor și poate duce la creșterea riscului de apariție a unei deficiențe în cadrul controalelor.
- *Tehnologie nouă.* Incorporarea noilor tehnologii în procesele de producție sau sistemele informaționale poate modifica riscul asociat controlului intern.
- *Modele de afaceri, produse sau activități noi.* Demararea activității în anumite domenii sau încheierea de tranzacții în care o entitate are experiență *redușă* poate antrena noi riscuri asociate controlului intern.
- *Restructurări corporative.* Restructurările pot fi însoțite de reducerea numărului de *angajați* și de modificări cu privire la supervizarea și separarea sarcinilor, fapt ce poate modifica riscul asociat controlului intern.
- *Activități din străinătate extinse.* Extinderea sau achiziția unor activități din *străinătate* implică riscuri noi și, adesea, unice care pot afecta controlul intern, de exemplu, riscurile suplimentare sau modificate ce decurg din tranzacțiile valutare.
- *Reglementări contabile noi.* Adoptarea de principii contabile noi sau modificarea principiilor contabile poate afecta riscurile privind întocmirea situațiilor financiare.

Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare

5. Un sistem informațional implică infrastructură (componente fizice și hardware), programe informatice, resurse umane, proceduri și date. Numeroase sisteme informaționale utilizează în mod extensiv tehnologia informației (IT).
6. Sistemul informațional relevant pentru obiectivele de raportare financiară, care include sistemul de raportare financiară, înglobează metode și înregistrări care:
 - Identifică și înregistrează toate tranzacțiile valabile.
 - Descriu la timp tranzacțiile suficient de detaliat pentru a permite clasificarea corespunzătoare a tranzacțiilor pentru raportarea financiară.

- Măsoară valoarea tranzacțiilor într-o manieră care permite înregistrarea valorii lor monetare corespunzătoare în situațiile financiare.
 - Determină perioada de timp în care au avut loc tranzacțiile pentru a permite înregistrarea tranzacțiilor în perioada contabilă adecvată.
 - Prezintă corespunzător tranzacțiile și informațiile aferente în situațiile financiare.
7. Calitatea informațiilor generate de sistem afectează capacitatea conducerii de a lua decizii adecvate privind gestionarea și controlul activităților entității și de a întocmi rapoarte financiare credibile.
8. Comunicarea, care implică furnizarea unei înțelegeri a rolurilor și responsabilităților individuale aferente controlului intern față de raportarea financiară, poate lua forma unor manuale de politici, manuale de contabilitate și raportare financiară și memorandumuri. Comunicarea se poate face, de asemenea, electronic, verbal și prin intermediul acțiunilor conducerii.

Activități de control

9. În general, activitățile de control care pot fi relevante pentru un audit pot fi clasificate drept politici și proceduri ce aparțin următoarelor domenii:
- *Revizuire ale performanței.* Aceste activități de control includ revizuire și analize ale performanțelor efective în raport cu bugete, previziuni și performanțe din perioada anterioară; corelarea a diferite seturi de date – operaționale sau financiare – unele cu celelalte, împreună cu analize ale relațiilor și acțiuni de investigare și corective; compararea datelor interne cu surse externe de informații; și revizuirea performanței funcționale sau a activității.
 - *Procesarea informațiilor.* Cele două mari grupe de activități de control ale sistemelor informaționale sunt controalele aplicațiilor, care se aplică la procesarea aplicațiilor individuale, și controalele generale ale sistemelor IT, care sunt politici și proceduri care se referă la mai multe aplicații și care susțin funcționarea eficace a controalelor aplicațiilor contribuind la asigurarea funcționării corespunzătoare continue a sistemelor informatice. Exemplele de controale ale aplicațiilor includ verificarea exactității matematice a înregistrărilor, menținerea și revizuirea conturilor și bilanțelor de verificare, controale automate precum validările editărilor privind datele de intrare și verificări ale secvențelor numerice și urmărirea manuală a rapoartelor privind excepțiile. Exemplele de controale generale ale sistemelor IT sunt controalele modificării programelor, controalele care restricționează accesul la programe sau date, controalele asupra implementării noilor versiuni ale aplicațiilor programelor informatice și controalele asupra programelor informatice de sistem care restricționează accesul la sau monitorizează folosirea utilităților sistemului care ar putea modifica datele financiare sau înregistrările fără a lăsa o pistă pentru audit.

- *Controale fizice.* *Controalele* care încorporează:
 - Securitatea fizică a bunurilor, inclusiv măsurile de protecție adecvate precum facilitățile securizate aferente accesului la active și înregistrări.
 - Autorizarea accesului la programele informatice și la fișierele de date.
 - Contorizarea periodică și compararea cu valorile indicate în registrele de control (de exemplu, compararea rezultatelor contorizării numerarului, valorilor mobiliare și stocurilor cu registrele contabile).

Măsura în care controalele fizice care vizează prevenirea furtului de active sunt relevante pentru credibilitatea întocmirii situațiilor financiare, și așadar pentru audit, depinde de circumstanțe precum situația în care aceste active sunt deosebit de susceptibile de deturnare.

- *Separarea sarcinilor.* Atribuirea către diferite persoane a responsabilităților privind autorizarea tranzacțiilor, înregistrarea tranzacțiilor și menținerea custodiei activelor. Separarea sarcinilor vizează reducerea oportunităților care permit oricărei persoane să fie în poziția atât de a comite, cât și de a tănui erori sau fraude survenite în timpul exercitării normale a atribuțiilor persoanei.

10. Anumite activități de control pot depinde de existența unor politici adecvate la nivel superior stabilite de către conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernarea. De exemplu, controalele de autorizare pot fi delegate conform unor îndrumări stabilite, precum criteriile de investiții stabilite de către persoanele responsabile cu guvernarea; în mod alternativ, tranzacțiile care ies din rutină, precum achizițiile majore sau cesionările, pot necesita aprobarea specifică de către un nivel superior, inclusiv, în anumite cazuri, aprobarea acționarilor.

Monitorizarea controalelor

11. O responsabilitate importantă a conducerii este aceea de a stabili și menține permanent controlul intern. Monitorizarea controalelor de către conducere include luarea în considerare a măsurii în care acestea operează în modul vizat și sunt modificate, după caz, dacă apar schimbări ale condițiilor. Monitorizarea controalelor poate include activități precum revizuirea de către conducere a măsurii în care sunt întocmite în timp util reconcilierile bancare, evaluarea de către auditorii interni a conformității personalului din vânzări cu politicile entității potrivit termenilor contractelor de vânzări și supravegherea de către departamentul juridic a respectării politicilor privind etica sau practicile de afaceri ale entității. Monitorizarea este, de asemenea, efectuată pentru a garanta funcționarea eficace a controalelor de-a lungul timpului. De exemplu, dacă nu sunt monitorizate periodicitatea și exactitatea reconcilierilor bancare, personalul poate înceta să le mai efectueze.

12. Auditorii interni sau angajații care îndeplinesc funcții similare pot contribui la monitorizarea controalelor unei entități prin evaluări separate. De obicei, aceștia oferă, în mod periodic, informații despre funcționarea controlului intern, alocând o atenție considerabilă evaluării eficacității controlului intern, și comunică informații despre punctele forte și deficiențele controlului intern și recomandări pentru îmbunătățirea controlului intern.
13. Activitățile de monitorizare pot include utilizarea informațiilor din comunicările părților externe care pot indica probleme sau pot evidenția domenii care necesită îmbunătățiri. Clienții coroborează implicit datele de facturare prin plătirea facturilor lor sau prin reclamații privind tarifele. În plus, autoritățile de reglementare pot comunica entității aspectele care afectează derularea controlului intern, de exemplu, comunicări cu privire la examinările efectuate de agențiile de reglementare din domeniul bancar. De asemenea, în derularea activităților de monitorizare, conducerea poate lua în considerare comunicările privind controlul intern primite de la auditorii externi.

Anexa 2

(A se vedea punctele A41, A133)

Condiții și evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă

Următoarele sunt exemple de condiții și evenimente care pot indica existența riscurilor de denaturare semnificativă în situațiile financiare. Exemplele furnizate acoperă o gamă largă de condiții și evenimente; totuși, nu toate condițiile și evenimentele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit și lista exemplurilor nu este neapărat completă.

- Operațiuni în regiuni care sunt instabile din punct de vedere economic, de exemplu, țări în care există o devalorizare semnificativă a monedei sau economii puternic hiperinflaționiste.
- Operațiuni expuse unor piețe volatile, de exemplu, tranzacționarea contractelor futures.
- Operațiuni care sunt supuse unei reglementări foarte complexe.
- Aspecte legate de continuitatea activității și lichiditate, inclusiv pierderea clienților importanți.
- Constrângeri cu privire la disponibilitatea capitalului și creditului.
- Modificări ale sectorului în care activează entitatea.
- Modificări ale lanțului de aprovizionare.
- Dezvoltarea sau oferirea de noi produse sau servicii ori trecerea la noi linii de activitate.
- Extinderea în noi locații.
- Modificări ale entității, cum ar fi achiziții sau reorganizări de amploare ori alte evenimente neobișnuite.
- Entități sau segmente de activitate care pot fi vândute.
- Existența unor alianțe și asocieri în participație complexe.
- Utilizarea datelor financiare extrabilanțiere, a entităților cu scop special și a altor acorduri financiare complexe.
- Tranzacții importante cu părțile afiliate.
- Lipsa de personal cu abilități adecvate în domeniile contabil și raportare financiară.
- Modificări în personalul-cheie, inclusiv plecări ale directorilor executivi.
- Deficiențe în controlul intern, în special cele netratate de către conducere.

IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR DE DENATURARE SEMNIFICATIVĂ
PRIN ÎNȚELEGEREA ENTITĂȚII ȘI A MEDIULUI SĂU

- Stimulente pentru conducere și angajați pentru a participa la o raportare financiară frauduloasă.
- Inconsecvențe între strategia informatică a entității și strategiile sale de afaceri.
- Modificări ale mediului IT.
- Instalarea de noi sisteme IT semnificative aferente raportării financiare.
- Anchete cu privire la operațiunile sau rezultatele financiare ale entității efectuate de către autoritățile de reglementare sau guvernamentale.
- Denaturări anterioare, un istoric de erori sau un volum semnificativ de ajustări la sfârșitul perioadei.
- Un volum important de tranzacții nesistematice sau care ies din rutină, inclusiv tranzacții dintre companii și tranzacții mari privind veniturile la sfârșitul perioadei.
- Tranzacții care sunt înregistrate pe baza intenției conducerii, de exemplu, refinanțarea datoriilor, activele care urmează să fie vândute și clasificarea titlurilor de valoare tranzacționabile.
- Aplicarea noilor reglementări contabile.
- Evaluări contabile care implică procese complexe.
- Evenimente sau tranzacții care implică o incertitudine a evaluării semnificativă, inclusiv estimările contabile și prezentările de informații aferente.
- Omisiunea sau ascunderea unor informații importante din prezentări.
- Litigii pe rol și datorii contingente, de exemplu, garanții comerciale, garanții financiare și măsuri de remediere a mediului.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 320
PRAGUL DE SEMNIFICAȚIE ÎN PLANIFICAREA
ȘI DESFĂȘURAREA UNUI AUDIT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie
2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1
Pragul de semnificație în contextul unui audit	2-6
Data intrării în vigoare	7
Obiectiv	8
Definiție	9
Cerințe	
Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în momentul planificării auditului	10-11
Revizuire pe măsură ce auditul progresează	12-13
Documentația	14
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Pragul de semnificație și riscul de audit.....	A1
Pragul de semnificație în contextul unui audit.....	A2
Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în momentul planificării auditului	A3-A13
Revizuire pe măsură ce auditul progresează	A14

Standardul Internațional de Audit (ISA) 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a aplica conceptul de prag de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit al situațiilor financiare. ISA 450¹ explică modul în care pragul de semnificație se aplică în evaluarea efectului denaturărilor identificate asupra auditului și al denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare.

Pragul de semnificație în contextul unui audit

2. Cadrele de raportare financiară tratează adesea conceptul de prag de semnificație în contextul întocmirii și prezentării situațiilor financiare. Deși cadrele de raportare financiară ar putea să trateze subiectul pragului de semnificație în mai multe moduri, ele explică, în general, faptul că:
 - denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile economice luate de utilizatori pe baza situațiilor financiare,
 - raționamentele cu privire la pragul de semnificație sunt exercitate în contextul circumstanțelor înconjurătoare și sunt afectate de dimensiunea sau natura denaturării ori de o combinație a celor două și
 - raționamentele cu privire la aspectele care sunt semnificative pentru utilizatorii situațiilor financiare sunt bazate pe luarea în considerare a nevoilor comune de informații financiare ale utilizatorilor ca grup.² Efectul posibil al denaturărilor asupra utilizatorilor individuali specifici, ale căror nevoi ar putea să fie mult diferite, nu este luat în considerare.
3. O asemenea discuție, în cazul în care este prezentă în cadrul de raportare financiară aplicabil, îi oferă auditorului un cadru de referință pentru determinarea pragului de semnificație pentru audit. Dacă în cadrul de raportare financiară aplicabil nu este inclusă o discuție cu privire la conceptul de prag de semnificație, caracteristicile la care se face referire la punctul 2 îi furnizează auditorului un asemenea cadru de referință.
4. Stabilirea, de către auditor, a pragului de semnificație, este un aspect ce ține de raționamentul profesional și este afectată de percepția auditorului cu privire la nevoile de informații financiare ale utilizatorilor situațiilor financiare. În acest context, este rezonabil ca auditorul să presupună că utilizatorii:

1 ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*.

2 De exemplu, *Cadrul pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*, adoptat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în aprilie 2001, indică faptul că pentru o entitate cu scop lucrativ, deoarece investitorii sunt furnizorii capitalului de risc al entității, furnizarea unor situații financiare care îndeplinesc nevoile acestora va îndeplini, de asemenea, și marea majoritate a nevoilor altor utilizatori, nevoi care pot fi satisfăcute de situații financiare.

- (a) Dețin cunoștințe rezonabile cu privire la sectorul de activitate și activitățile economice, precum și cunoștințe de contabilitate și sunt dispuși să studieze informațiile din situațiile financiare cu atenție rezonabilă,
 - (b) Înțeleg faptul că situațiile financiare sunt întocmite, prezentate și auditate la nivelurile pragului de semnificație,
 - (c) Recunosc incertitudinile inerente în evaluarea sumelor pe baza utilizării estimărilor, a raționamentului și a luării în considerare a evenimentelor viitoare și
 - (d) Iau decizii economice rezonabile pe baza informațiilor din situațiile financiare.
5. Conceptul de prag de semnificație este aplicat de auditor atât în planificarea și desfășurarea auditului, cât și în evaluarea efectului denaturărilor identificate asupra auditului și al denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare și asupra formării opiniei din raportul auditorului. (A se vedea punctul A1)
6. În planificarea auditului, auditorul exercită raționamente cu privire la denaturările care vor fi considerate semnificative. Aceste raționamente oferă o bază pentru:
- (a) Determinarea naturii, a plasării în timp și a amplitudinii procedurilor de evaluare a riscului,
 - (b) Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și
 - (c) Determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare de audit .

Pragul de semnificație determinat în momentul planificării auditului nu stabilește neapărat o sumă sub care denaturările necorectate, individual sau cumulativ, vor fi evaluate întotdeauna ca fiind nesemnificative. Circumstanțele aferente anumitor denaturări l-ar putea face pe auditor să le evalueze drept semnificative chiar dacă ele se află sub pragul de semnificație. Nu este fezabilă elaborarea de proceduri de audit care să detecteze toate denaturările care ar putea fi semnificative doar datorită naturii lor. Cu toate acestea, luarea în considerare a naturii potențialelor denaturări ale prezentărilor de informații este relevantă pentru conceperea de proceduri de audit care să trateze riscurile de denaturare semnificativă.³ Suplimentar, atunci când evaluează efectul tuturor denaturărilor necorectate asupra situațiilor financiare, auditorul ia în considerare nu doar dimensiunea, ci și natura denaturărilor necorectate și circumstanțele specifice în care acestea au apărut.⁴ (A se vedea punctul A2)

3 A se vedea ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctele A134-A135.

4 ISA 450, punctul A21.

Data intrării în vigoare

7. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

8. Obiectivul auditorului este de a aplica corespunzător conceptul de prag de semnificație în planificarea și desfășurarea auditului.

Definiție

9. În sensul standardelor ISA, pragul de semnificație funcțional reprezintă valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se referă, de asemenea, la valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații.

Cerințe**Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în momentul planificării auditului**

10. Atunci când stabilește strategia generală de audit, auditorul trebuie să determine pragul de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu. Dacă, în circumstanțe specifice entității, există una sau mai multe clase de tranzacții specifice, solduri ale conturilor sau prezentări de informații pentru care se preconizează, în mod rezonabil, că denaturări de o valoare mai mică decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu ar putea să influențeze deciziile economice luate de utilizatori pe baza situațiilor financiare, auditorul trebuie să determine, de asemenea, și nivelul sau nivelurile pragului de semnificație ce vor fi aplicate pentru respectivele clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații. (A se vedea punctele A3-A12)
11. Auditorul trebuie să determine pragul de semnificație funcțional pentru a evalua riscurile de denaturare semnificativă și a determina natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit. (A se vedea punctul A13)

Revizuire pe măsură ce auditul progresează

12. Auditorul trebuie să revizuiască pragul de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu (și, dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații) în situația în care, pe parcursul auditului, descoperă informații care l-ar fi determinat să stabilească o sumă inițială diferită (sau sume inițiale diferite). (A se vedea punctul A14)

13. Dacă auditorul concluzionează că este adecvată adoptarea unui prag de semnificație mai scăzut pentru situațiile financiare în ansamblu (și, dacă este cazul, un nivel mai scăzut sau niveluri mai scăzute al(e) pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații) decât cel stabilit inițial ca fiind adecvat, auditorul trebuie să determine dacă este cazul să revizuiască pragul de semnificație funcțional și dacă natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit rămân adecvate.

Documentația

14. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit următoarele sume și factorii luați în considerare la determinarea lor:⁵
- (a) Pragul de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu (a se vedea punctul 10),
 - (b) Dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații (a se vedea punctul 10),
 - (c) Pragul de semnificație funcțional (a se vedea punctul 11) și
 - (d) Orice revizuire a valorilor menționate la literele (a)-(c) pe măsură ce auditul progresează (a se vedea punctele 12-13).

Materiale privind Aplicarea și alte materiale explicative

Pragul de semnificație și riscul de audit (A se vedea punctul 5)

- A1. În efectuarea unui audit al situațiilor financiare, obiectivele generale ale auditorului constau în obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare în ansamblu nu conțin denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, permițându-i astfel auditorului să exprime o opinie privind măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil; și să raporteze cu privire la situațiile financiare și să comunice, în conformitate cu standardele ISA, constatările auditorului.⁶ Auditorul obține o asigurare rezonabilă, prin obținerea de probe de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut.⁷ Riscul de audit este riscul ca auditorul să exprime o opinie inadecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ. Riscul de audit depinde de

5 ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6.

6 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 11.

7 ISA 200, punctul 17.

riscul de denaturare semnificativă și de riscul de detectare.⁸ Pragul de semnificație și riscul de audit sunt luate în considerare pe parcursul auditului în special atunci când:

- (a) Se identifică și se evaluează riscurile de denaturare semnificativă,⁹
- (b) Se determină natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit¹⁰ și
- (c) Se evaluează efectul denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare¹¹ și asupra formării opiniei din raportul auditorului.¹²

Pragul de semnificație în contextul unui audit (A se vedea punctul 6)

A2. Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă¹³ presupune utilizarea raționamentului profesional pentru identificarea claselor de tranzacții, a soldurilor conturilor și a prezentărilor de informații, inclusiv a prezentărilor de informații calitative, a căror denaturare ar putea fi semnificativă (adică, în general, denaturările sunt considerate semnificative dacă se preconizează în mod rezonabil că ar putea influența deciziile economice luate de utilizatori pe baza situațiilor financiare în ansamblu). În momentul determinării măsurii în care denaturările prezentărilor de informații calitative ar putea fi semnificative, auditorul poate identifica factorii relevanți precum:

- Circumstanțele entității în perioada respectivă (de exemplu, este posibil ca entitatea să fi realizat o combinație de întreprinderi semnificativă în timpul perioadei).
- Cadru de raportare financiară aplicabil, inclusiv modificările acestuia (de exemplu, un nou standard de raportare financiară poate impune noi prezentări de informații calitative care sunt semnificative pentru entitate).
- Prezentările de informații calitative care sunt importante pentru utilizatorii situațiilor financiare datorită naturii entității (de exemplu, prezentările de informații privind riscul de lichiditate pot fi importante pentru utilizatorii situațiilor financiare ale unei instituții financiare).

Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în momentul planificării auditului

Considerente specifice entităților din sectorul public (A se vedea punctul 10)

A3. În cazul unei entități din sectorul public, legiuitorii și organismele de reglementare sunt adesea utilizatorii principali ai situațiilor sale financiare. Mai

8 ISA 200, punctul 13 (c).

9 ISA 315 (Revizuit).

10 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*.

11 ISA 450.

12 ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*.

13 ISA 315 (Revizuit), punctul 25, îi impune auditorului să identifice și să evalueze riscul de denaturare semnificativă la nivelul situației financiare și al aserțiunii.

mult, situațiile financiare ar putea fi folosite pentru a lua decizii, altele decât decizii economice. Determinarea pragului de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu (și, dacă este cazul, al nivelului sau nivelurilor pragului de semnificație pentru o anumită clasă de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații) în cadrul unui audit al situațiilor financiare ale unei entități din sectorul public este, deci, influențată de legi, reglementări sau de altă autoritate și de nevoile de informații financiare ale legiuitorilor și ale publicului în privința programelor din sectorul public.

Folosirea valorilor de referință în determinarea pragului de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu (A se vedea punctul 10)

- A4. Determinarea pragului de semnificație implică exercitarea raționamentului profesional. Un procent este adesea aplicat asupra unei valori de referință aleasă ca punct de plecare în determinarea pragului de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu. Factorii care ar putea afecta identificarea unei valori de referință adecvate includ următoarele:
- Elementele situațiilor financiare (de exemplu, active, datorii, capital propriu, venituri, cheltuieli),
 - Măsura în care există elemente asupra cărora utilizatorii situațiilor financiare ale unei anumite entități tind să își concentreze atenția (de exemplu, în scopul evaluării performanței financiare, utilizatorii ar putea avea tendința de a se concentra pe profit, venituri sau active nete),
 - Natura entității, momentul în care se regăsește entitatea în ciclul său de viață, precum și sectorul de activitate și mediul economic în care aceasta își desfășoară activitatea,
 - Structura acționariatului entității și modul în care este finanțată (de exemplu, dacă o entitate este finanțată exclusiv prin împrumuturi mai degrabă decât prin capitaluri proprii, utilizatorii ar putea să pună un accent mai mare asupra activelor și pe drepturile de creanță aferente acestora decât pe câștigurile entității) și
 - Volatilitatea relativă a valorii de referință.
- A5. Exemplele de valori de referință care ar putea fi adecvate, în funcție de circumstanțele entității, includ categorii de venituri raportate, cum ar fi profit înainte de impozitare, total venituri, profit brut și total cheltuieli, total capitaluri proprii sau valoarea activelor nete. Profitul înainte de impozitare din activități continue este adesea folosit pentru entitățile cu scop lucrativ. Atunci când profitul înainte de impozitare din activități continue este volatil, alte valori de referință ar putea fi mai adecvate ca, de exemplu, profitul brut sau totalul venituri.
- A6. În privința valorii de referință aleasă, datele financiare relevante includ, de regulă, rezultatele financiare și pozițiile financiare ale perioadelor anterioare, rezultatele financiare și pozițiile financiare la zi și bugetele sau previziunile

pentru perioada curentă, ajustate în funcție de modificările semnificative ale circumstanțelor entității (de exemplu, o achiziție de întreprinderi semnificativă) și modificările relevante ale condițiilor din sectorul de activitate sau din mediul economic în care entitatea își desfășoară activitatea. De exemplu, atunci când, ca punct de plecare, pragul de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu este determinat pentru o anumită entitate pe baza unui procent din profitul înainte de impozitare din activități continue, circumstanțele care generează o reducere sau o majorare excepțională a acestui profit ar putea să îl determine pe auditor să concluzioneze că pragul de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu este determinat mai adecvat folosindu-se un profit înainte de impozitare din activități continue normalizat, calculat pe baza rezultatelor din trecut.

- A7. Pragul de semnificație se referă la situațiile financiare cu privire la care auditorul raportează. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite pentru o perioadă de raportare financiară mai mare sau mai mică de douăsprezece luni, cum ar putea fi cazul unei entități noi sau al unei modificări a perioadei de raportare financiară, pragul de semnificație se referă la situațiile financiare întocmite pentru acea perioadă de raportare financiară.
- A8. Determinarea unui procent care să fie aplicat unei valori de referință aleasă implică exercitarea raționamentului profesional. Există o relație între procent și valoarea de referință aleasă, în sensul că un procent aplicat asupra profitului înainte de impozitare din activități continue va fi în mod normal mai mare decât procentul aplicat asupra total venituri. De exemplu, auditorul ar putea considera că 5% din profitul înainte de impozitare din activități continue ar fi adecvat pentru o entitate cu scop lucrativ dintr-o industrie prelucrătoare, în timp ce auditorul ar putea considera că 1% din totalul veniturilor sau din totalul cheltuielilor ar fi adecvat pentru o entitate nonprofit. Cu toate acestea, în funcție de circumstanțe, ar putea fi considerate adecvate procente mai ridicate sau mai scăzute.

Considerente specifice entităților mici

- A9. Când profitul înainte de impozitare din activități continue al unei entități este, în mod consecvent, nominal, așa cum ar putea fi cazul unei afaceri administrate de proprietar, unde proprietarul primește mare parte a profitului înainte de impozitare sub forma remunerației, ar putea fi mai relevantă o valoare de referință precum profitul înainte de remunerare și impozitare.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A10. În cadrul unui audit al unei entități din sectorul public, costul total sau costul net (cheltuieli minus venituri sau cheltuieli minus încasări) ar putea reprezenta o valoare de referință adecvată pentru activitățile programate. Când o entitate din sectorul public are în custodie active proprietate publică, activele ar putea reprezenta o valoare de referință adecvată.

Nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații (A se vedea punctul 10)

- A11. Factorii care pot indica existența uneia sau a mai multor clase specifice de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații pentru care există denaturări în sume mai mici decât pragul de semnificație stabilit pentru situațiile financiare în ansamblu și despre care se preconizează, în mod rezonabil, că ar putea să influențeze deciziile economice luate de utilizatori pe baza situațiilor financiare includ:
- Măsura în care legea, reglementările sau cadrul de raportare financiară aplicabil afectează așteptările utilizatorilor cu privire la evaluarea sau prezentarea anumitor elemente (de exemplu, tranzacții cu părțile afiliate, remunerarea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta și analiza sensibilității în cazul estimărilor contabile ale valorii juste cu grad ridicat de incertitudine a estimării).
 - Prezentările-cheie în legătură cu sectorul de activitate în care entitatea își desfășoară activitatea (de exemplu, costuri de cercetare și dezvoltare pentru o companie farmaceutică).
 - Măsura în care atenția se concentrează pe un anumit aspect al activității entității care este prezentat separat în situațiile financiare (de exemplu, prezentări de informații cu privire la segmente sau o combinație de întreprinderi semnificativă).
- A12. Auditorul poate considera util să obțină o înțelegere cu privire la opiniile și așteptările conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta atunci când determină dacă, în circumstanțele specifice ale entității, există astfel de clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații.

Pragul de semnificație funcțional (A se vedea punctul 11)

- A13. Planificarea auditului doar pentru a detecta denaturări semnificative la nivel individual omite faptul că totalitatea denaturărilor ne semnificative la nivel individual poate cauza denaturarea semnificativă a situațiilor financiare și nu lasă nicio marjă pentru posibilele denaturări nedetectate. Pragul de semnificație funcțional (care, așa cum este definit, poate fi reprezentat de una sau mai multe sume) este stabilit pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate din situațiile financiare să depășească pragul de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu. În mod similar, pragul de semnificație funcțional aferent unui nivel de semnificație determinat pentru o anumită clasă de tranzacții, un anumit sold al contului sau o anumită prezentare de informații, este stabilit pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate din respectiva clasă de tranzacții, respectivul sold al contului sau respectiva prezentare de informații să depășească pragul de semnificație pentru acea clasă specifică de tranzacții, acele solduri ale conturilor sau acele prezentări de informații. Determinarea pragului de semnificație funcțional nu este un simplu calcul mecanic și

implică exercitarea raționamentului profesional. Această determinare este afectată de înțelegerea entității de către auditor, actualizată pe parcursul efectuării procedurilor de evaluare a riscurilor și de natura și amploarea denaturărilor identificate în auditurile precedente și, prin aceasta, de așteptările auditorului în legătură cu denaturările din perioada curentă.

Revizuire pe măsură ce auditul progresează (A se vedea punctul 12)

- A14. Pragul de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu (și, dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații) ar putea să necesite revizuire ca urmare a unei modificări a circumstanțelor care a avut loc în timpul auditului (de exemplu, o decizie de a ceda o parte importantă a afacerii), a unor noi informații sau a unei schimbări în înțelegerea auditorului asupra entității și a operațiunilor sale, ca urmare a efectuării de proceduri suplimentare de audit. De exemplu, dacă pe parcursul auditului pare că este posibil ca rezultatele financiare efective să fie substanțial diferite față de rezultatele financiare anticipate pentru sfârșitul perioadei, care au fost folosite inițial pentru determinarea pragului de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu, auditorul va revizui acel prag de semnificație.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 330

RĂSPUNSURILE AUDITORULUI LA RISCURILE EVALUATE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise
care începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1
Data intrării în vigoare	2
Obiectiv	3
Definiții	4
Cerințe	
Răspunsuri generale	5
Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunilor.....	6-23
Caracterul adecvat al prezentării situațiilor financiare	24
Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare ale probelor de audit	25-27
Documentația	28-30
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Răspunsuri generale.....	A1-A3
Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunilor.....	A4-A58
Caracterul adecvat al prezentării situațiilor financiare	A59
Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare ale probelor de audit.....	A60-A62
Documentația	A63

Standardul Internațional de Audit (ISA) 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului cu privire la elaborarea și implementarea răspunsurilor la riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate de către auditor, în conformitate cu ISA 315 (revizuit)¹, în cadrul unui audit al situațiilor financiare.

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, prin elaborarea și implementarea unor răspunsuri adecvate la acele riscuri.

Definiții

4. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Procedură de fond – O procedură de audit concepută pentru a detecta denaturările semnificative de la nivelul aserțiunilor. Procedurile de fond includ:
 - (i) Teste de detaliu (ale claselor de tranzacții, ale soldurilor conturilor și ale prezentărilor de informații) și
 - (ii) Proceduri analitice de fond.
 - (b) Test al controalelor – O procedură de audit concepută pentru a evalua eficacitatea operațională a controalelor în prevenirea, sau detectarea și corectarea, denaturărilor semnificative de la nivelul aserțiunilor.

Cerințe

Răspunsuri generale

5. Auditorul trebuie să elaboreze și să implementeze răspunsuri generale pentru a trata riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul situațiilor financiare. (A se vedea punctele A1-A3)

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunilor

6. Auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri suplimentare de audit, ale căror natură, plasare în timp și amplitudine se bazează pe, și vin ca răspuns

1 ISA 315 (revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.*

la, riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunilor. (A se vedea punctele A4-A8)

7. În elaborarea procedurilor suplimentare de audit care trebuie efectuate, auditorul trebuie:
 - (a) Să ia în considerare motivele care stau la baza evaluării riscului de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor pentru fiecare clasă de tranzacții, sold al contului și prezentare, inclusiv:
 - (i) Probabilitatea de apariție a denaturării semnificative ca urmare a anumitor caracteristici ale clasei de tranzacții, ale soldului contului sau ale prezentării relevant(e) (mai exact, riscul inerent) și
 - (ii) Dacă evaluarea riscului ia în considerare controalele relevante (mai exact, riscul de control), impunând astfel auditorului obținerea de probe de audit pentru a determina măsura în care controalele funcționează în mod eficace (mai exact, auditorul intenționează să se bazeze pe eficacitatea operațională a controalelor pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de fond) și (A se vedea punctele A9-A18)
 - (b) Să obțină probe de audit cu atât mai convingătoare cu cât este mai mare evaluarea riscului efectuată de auditor. (A se vedea punctul A19)

Teste ale controalelor

8. Auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze teste ale controalelor pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea operațională a controalelor relevante dacă:
 - (a) Evaluarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor include o așteptare conform căreia aceste controale funcționează în mod eficace (mai exact, auditorul intenționează să se bazeze pe eficacitatea operațională a controalelor în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond), sau
 - (b) Doar procedurile de fond nu furnizează probe de audit suficiente și adecvate la nivelul aserțiunilor. (A se vedea punctele A20-A24)
9. În elaborarea și efectuarea testelor controalelor, auditorul trebuie să obțină probe de audit cu atât mai convingătoare cu cât auditorul se bazează în mai mare măsură pe eficacitatea unui control. (A se vedea punctul A25)

Natura și amploarea testelor controalelor

10. La elaborarea și efectuarea testelor controalelor, auditorul trebuie:
 - (a) Să efectueze alte proceduri de audit în combinație cu interviuarea, pentru a obține probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor, inclusiv:

- (i) Modul în care au fost aplicate controalele la momente relevante în timpul perioadei auditate,
 - (ii) Consecvența cu care au fost aplicate și
 - (iii) De către cine și prin ce mijloace au fost aplicate. (A se vedea punctele A26-A29)
- (b) Să stabilească dacă acele controale care urmează a fi testate depind de alte controale (controale indirecte) și, în caz afirmativ, dacă este necesar să obțină probe de audit pentru a justifica funcționarea eficace a acelor controale indirecte. (A se vedea punctele A30-A31)

Plasarea în timp a testelor controalelor

11. Auditorul trebuie să testeze controalele pentru momentul sau întreaga perioadă pentru care auditorul intenționează să se bazeze pe acele controale, sub rezerva punctelor 12 și 15 de mai jos, pentru a asigura o bază adecvată pentru credibilitatea pe care auditorul intenționează să o acorde acestora. (A se vedea punctul A32)

Utilizarea probelor de audit obținute în timpul unei perioade interimare

12. Dacă auditorul obține probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor în timpul unei perioade interimare, auditorul trebuie:
- (a) Să obțină probe de audit cu privire la modificările semnificative ale controalelor ulterior perioadei interimare și
 - (b) Să determine probele suplimentare de audit care trebuie obținute pentru perioada rămasă. (A se vedea punctele A33-A34)

Utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare

13. Atunci când stabilește dacă este adecvată utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare cu privire la eficacitatea operațională a controalelor și, în acest caz, a perioadei de timp care poate să treacă înainte de a retesta un control, auditorul trebuie să ia în considerare următoarele:
- (a) Eficacitatea altor elemente ale controlului intern, inclusiv mediul de control, monitorizarea controalelor de către entitate și procesul entității de evaluare a riscului,
 - (b) Riscurile rezultate din caracteristicile controlului, inclusiv dacă acesta este manual sau automatizat,
 - (c) Eficacitatea controalelor generale ale sistemelor informatice,
 - (d) Eficacitatea controlului și a aplicării acestuia de către entitate, inclusiv natura și gradul de abatere în aplicarea controlului, observate în auditurile anterioare, precum și dacă au fost efectuate modificări de personal care afectează în mod semnificativ aplicarea controlului,
 - (e) Dacă absența unei modificări într-un anumit control generează un risc ca urmare a modificării circumstanțelor și

- (f) Riscurile de denaturare semnificativă și gradul de încredere acordat controlului. (A se vedea punctul A35)
14. Dacă auditorul intenționează să folosească probe de audit dintr-un audit precedent cu privire la eficacitatea operațională a controalelor specifice, auditorul trebuie să stabilească relevanța continuă a acelor probe prin obținerea unor probe de audit cu privire la măsura în care au avut loc modificări semnificative în acele controale, ulterior auditului precedent. Auditorul trebuie să obțină aceste probe prin efectuarea unor interviuri combinate cu observare sau inspecție, pentru a confirma înțelegerea acelor controale specifice, și:
- (a) Dacă au avut loc modificări care afectează relevanța continuă a probelor de audit din auditul precedent, auditorul trebuie să testeze controalele în cadrul auditului curent. (A se vedea punctul A36)
- (b) Dacă nu au avut loc astfel de modificări, auditorul trebuie să testeze controalele cel puțin o dată la fiecare al treilea audit și trebuie să testeze o parte dintre controale la fiecare audit, pentru a evita posibilitatea ca auditorul să testeze toate controalele pe care intenționează să se bazeze într-o singură perioadă auditată, fără a mai efectua vreo testare a controalelor în următoarele două perioade auditate. (A se vedea punctele A37-A39)

Controale ale riscurilor semnificative

15. Dacă auditorul planifică să bazeze testarea pe controale ale unui risc pe care auditorul l-a determinat drept risc semnificativ, acesta va testa respectivele controale în perioada curentă.

Evaluarea eficacității operaționale a controalelor

16. La evaluarea eficacității operaționale a controalelor relevante, auditorul trebuie să evalueze dacă denaturările care au fost detectate prin procedurile de fond indică faptul că aceste controale nu funcționează în mod eficace. Totuși, absența denaturărilor detectate prin proceduri de fond nu furnizează probe de audit cu privire la eficacitatea controalelor corespunzătoare aserțiunii supuse testării. (A se vedea punctul A40)
17. Dacă sunt detectate abateri de la controalele pe care auditorul intenționează să se bazeze, auditorul trebuie să efectueze interviuri specifice pentru a înțelege aceste aspecte și consecințele lor potențiale și să stabilească dacă: (A se vedea punctul A41)
- (a) Testele controalelor care au fost efectuate furnizează o bază adecvată pentru credibilitatea acordată acelor controale,
- (b) Este necesară efectuarea unor teste suplimentare ale controalelor, sau
- (c) Este necesar ca riscurile potențiale de denaturare să fie tratate utilizând proceduri de fond.

Proceduri de fond

18. Indiferent de riscurile evaluate de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri de fond pentru fiecare clasă semnificativă de tranzacții, sold al unui cont și prezentare de informații. (A se vedea punctele A42-A47)
19. Auditorul trebuie să analizeze dacă procedurile de confirmare externă urmează a fi efectuate drept proceduri de audit de fond. (A se vedea punctele A48-A51)

Proceduri de fond corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare

20. Procedurile de fond ale auditorului trebuie să includă următoarele proceduri de audit corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare:
- (a) Concordanța sau reconcilierea informațiilor din situațiile financiare cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora, inclusiv a informațiilor prezentate, indiferent dacă astfel de informații sunt obținute din registrul Cartea mare și din registrele auxiliare sau din afara acestora și
 - (b) Examinarea înregistrărilor contabile semnificative și a altor ajustări efectuate în timpul procesului de întocmire a situațiilor financiare. (A se vedea punctul A52)

Proceduri de fond ca răspuns la riscurile semnificative

21. Dacă auditorul a stabilit că un risc evaluat de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor este un risc semnificativ, auditorul trebuie să efectueze proceduri de fond care răspund în mod specific aceluși risc. Atunci când modul de abordare a unui risc semnificativ constă numai în proceduri de fond, acele proceduri trebuie să includă și teste de detaliu. (A se vedea punctul A53)

Plasarea în timp a procedurilor de fond

22. Dacă procedurile de fond se efectuează la o dată interimară, auditorul trebuie să acopere perioada rămasă prin efectuarea:
- (a) unor proceduri de fond, combinate cu teste ale controalelor pentru perioada care a urmat datei interimare, sau
 - (b) dacă auditorul consideră că acest lucru este suficient, doar a procedurilor de fond suplimentare,

care asigură o bază rezonabilă pentru extinderea concluziilor auditului de la data interimară până la sfârșitul perioadei. (A se vedea punctele A54-A57)

23. Dacă, la o dată interimară, sunt detectate denaturări la care auditorul nu se aștepta în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să evalueze dacă este necesară modificarea evaluării aferente a riscului și a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond planificate, care acoperă perioada rămasă. (A se vedea punctul A58)

Caracterul adecvat al prezentării situațiilor financiare

24. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit pentru a evalua dacă prezentarea generală a situațiilor financiare este în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Pentru a realiza această evaluare, auditorul trebuie să analizeze dacă situațiile financiare sunt prezentate într-o manieră care să reflecte corespunzător:
- Clasificarea și descrierea informațiilor financiare și a tranzacțiilor, evenimentelor și condițiilor ce stau la baza acestora și
 - Prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare. (A se vedea punctul A59)

Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare ale probelor de audit

25. Pe baza procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute, auditorul trebuie să evalueze, înainte de finalizarea auditului, dacă evaluările riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor rămân adecvate. (A se vedea punctele A60-A61)
26. Auditorul trebuie să concluzioneze dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate. La formarea unei opinii, auditorul trebuie să ia în considerare toate probele de audit relevante, indiferent dacă acestea par a corobora aserțiunile din situațiile financiare sau par a le contrazice. (A se vedea punctul A62)
27. Dacă auditorul nu a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o aserțiune semnificativă din situațiile financiare, auditorul trebuie să încerce să obțină probe suplimentare de audit. Dacă auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau să se declare imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare.

Documentația

28. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:²
- (a) Răspunsurile generale pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare, precum și natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit efectuate,
 - (b) Legătura dintre acele proceduri și riscurile evaluate la nivelul aserțiunilor și
 - (c) Rezultatele procedurilor de audit, inclusiv concluziile în cazul în care acestea nu sunt altfel clare. (A se vedea punctul A63)
29. Dacă auditorul intenționează să utilizeze probele de audit cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele, obținute în cadrul auditurilor precedente, auditorul trebuie să includă în documentația de audit concluziile for-

² ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6.

multe cu privire la credibilitatea acestor controale care au fost testate într-un audit anterior.

30. Documentația auditorului trebuie să demonstreze faptul că informațiile folosite în situațiile financiare sunt în concordanță sau sunt reconciliate cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora, inclusiv informațiile prezentate, indiferent dacă astfel de informații sunt obținute din registrul Cartea mare și din registrele auxiliare sau din afara lor.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Răspunsuri generale (A se vedea punctul 5)

A1. Răspunsurile generale care tratează riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare pot include:

- Evidențierea necesității menținerii scepticismului profesional de către echipa misiunii.
- Desemnarea unor angajați cu mai multă experiență sau a unora cu aptitudini speciale ori utilizarea unor experți.
- Asigurarea unui grad mai mare de supraveghere.
- Încorporarea unor elemente suplimentare de imprevizibilitate la selectarea procedurilor suplimentare de audit care vor fi efectuate.
- Efectuarea unor modificări generale în ceea ce privește natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit, de exemplu: aplicarea procedurilor de fond la sfârșitul perioadei, nu la o dată interimară; sau modificarea naturii procedurilor de audit în vederea obținerii de probe de audit mai convingătoare.

A2. Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și, în consecință, a răspunsurilor generale ale auditorului este afectată de înțelegerea de către auditor a mediului de control. Un mediu de control eficace îi poate permite auditorului să aibă mai multă încredere în controlul intern și în credibilitatea probelor de audit generate intern în cadrul entității și, astfel, îi permite auditorului, de exemplu, să efectueze unele proceduri de audit la o dată interimară, și nu la sfârșitul perioadei. Deficiențele în mediul de control au, totuși, efectul opus; de exemplu, auditorul poate reacționa la un mediu de control ineficace prin:

- Efectuarea mai multor proceduri de audit mai degrabă la sfârșitul perioadei decât la o dată interimară.
- Obținerea mai multor probe de audit utilizând proceduri de fond.

- Creșterea numărului de locații care urmează a fi incluse în aria de aplicare a auditului.
- A3. În consecință, astfel de considerente au un efect semnificativ asupra abordării generale a auditorului, de exemplu, un accent asupra procedurilor de fond (abordare de fond) sau o abordare care utilizează atât teste ale controalelor, cât și proceduri de fond (abordare combinată).

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit
(A se vedea punctul 6)

- A4. Evaluarea de către auditor a riscurilor identificate la nivelul aserțiunilor asigură o bază pentru determinarea abordării adecvate de audit pentru elaborarea și efectuarea procedurilor suplimentare de audit. De exemplu, auditorul poate stabili că:
- (a) Doar prin efectuarea testelor controalelor auditorul poate obține un răspuns eficace la riscurile evaluate de denaturare semnificativă pentru o anumită aserțiune,
 - (b) Efectuarea doar a procedurilor de fond este adecvată pentru o anumită aserțiune și, astfel, auditorul exclude efectul controalelor din evaluarea relevantă a riscului. Motivul posibil este că procedurile auditorului de evaluare a riscului nu au identificat niciun control eficace relevant pentru acea aserțiune sau pentru că testarea controalelor ar fi ineficientă și, prin urmare, auditorul nu intenționează să se bazeze pe eficacitatea operațională a controalelor la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond, sau
 - (c) O abordare eficace este reprezentată de abordarea combinată în care se utilizează atât teste ale controalelor, cât și proceduri de fond.

Totuși, așa cum prevede punctul 18, indiferent de abordarea selectată, auditorul elaborează și efectuează proceduri de fond pentru fiecare clasă semnificativă de tranzacții, sold al contului și prezentare de informații.

- A5. Natura unei proceduri de audit se referă la scopul său (mai exact, test al controalelor sau procedură de fond) și la tipul său (mai exact, inspecție, observare, interviu, confirmare, recalculare, repetarea executării sau procedură analitică). Natura procedurii de audit este foarte importantă pentru stabilirea de răspunsuri la riscurile evaluate.
- A6. Plasarea în timp a unei proceduri de audit se referă la data la care aceasta este efectuată ori la perioada sau data la care se referă probele de audit.
- A7. Amploarea unei proceduri de audit se referă la cantitatea care va fi efectuată, de exemplu, dimensiunea unui eșantion sau numărul de observări al unei activități de control.

A8. Elaborarea și efectuarea procedurilor suplimentare de audit, ale căror natură, plasare în timp și amplasare se bazează pe riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor sau vin ca răspuns la acestea asigură o legătură clară între procedurile suplimentare de audit ale auditorului și evaluarea riscului.

Furnizarea de răspunsuri la riscurile evaluate la nivelul aserțiunilor (A se vedea punctul 7(a))

Natura

A9. Riscurile evaluate de auditor pot afecta atât tipurile de proceduri de audit care vor fi efectuate, cât și combinarea acestora. De exemplu, în cazul în care un risc este evaluat drept ridicat, auditorul poate confirma, cu cealaltă parte implicată în contract, exhaustivitatea termenilor unui contract, în plus față de inspectarea documentului. Mai mult, anumite proceduri de audit pot fi mai potrivite pentru anumite aserțiuni decât pentru altele. De exemplu, în legătură cu veniturile, testele controalelor ar putea fi cele mai potrivite ca răspuns la riscul evaluat de denaturare a aserțiunii privind exhaustivitatea, pe când procedurile de fond ar putea fi mai potrivite ca reacție la riscul evaluat de denaturare a aserțiunii privind apariția.

A10. Motivele care stau la baza unei evaluări a riscului sunt relevante pentru stabilirea naturii procedurilor de audit. De exemplu, dacă un risc evaluat este mai scăzut datorită caracteristicilor particulare ale unei clase de tranzacții, fără a lua în considerare controalele aferente, atunci auditorul poate stabili faptul că doar procedurile analitice de fond furnizează probe de audit suficiente și adecvate. Pe de altă parte, dacă riscul evaluat este mai scăzut datorită controalelor interne, iar auditorul intenționează să folosească drept bază a procedurilor de fond acea evaluare scăzută, atunci auditorul efectuează teste ale acelor controale, conform cerințelor de la punctul 8 (a). Aceasta ar putea fi situația, de exemplu, pentru o clasă de tranzacții cu caracteristici rezonabil de uniforme și non-complexe, care sunt procesate și controlate în mod curent de sistemul informațional al entității.

Plasarea în timp

A11. Auditorul poate efectua teste ale controalelor sau proceduri de fond la o dată interimară sau la sfârșitul perioadei. Cu cât este mai mare riscul de denaturare semnificativă, cu atât este mai probabil ca auditorul să decidă că este mai eficace să efectueze proceduri de fond mai aproape de sau la sfârșitul perioadei decât la o dată inițială ori să efectueze proceduri de audit în mod inopinat sau la momente imprevizibile (de exemplu, efectuarea în mod inopinat de proceduri de audit la adrese selectate). Acest lucru este relevant îndeosebi atunci când se analizează răspunsul la riscurile de fraudă. De exemplu, auditorul poate ajunge la concluzia că procedurile de audit prin care se extind concluziile de audit de la o dată interimară până la sfârșitul perioadei nu ar fi eficace în cazul în care au fost identificate riscuri de denaturare sau manipulare intenționată.

- A12. Pe de altă parte, efectuarea procedurilor de audit înainte de sfârșitul perioadei ar putea ajuta auditorul la identificarea aspectelor semnificative din faza inițială a auditului, și, în consecință, la rezolvarea lor cu ajutorul conducerii sau la elaborarea unei abordări eficiente de audit pentru a trata astfel de aspecte.
- A13. În plus, anumite proceduri de audit pot fi efectuate numai la sau după sfârșitul perioadei, de exemplu:
- Concordanța sau reconcilierea informațiilor din situațiile financiare cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora, inclusiv a informațiilor prezentate, indiferent dacă astfel de informații sunt obținute din registrul Cartea mare și din registrele auxiliare sau din afara acestora,
 - Examinarea ajustărilor efectuate în timpul procesului de întocmire a situațiilor financiare și
 - Proceduri pentru a răspunde la riscul ca, la sfârșitul perioadei, entitatea să se fi implicat în contracte neadecvate de vânzări sau ca tranzacțiile să nu fi fost finalizate.
- A14. Alți factori relevanți care influențează analizarea de către auditor a momentului în care se efectuează procedurile de audit includ următoarele:
- Mediul de control.
 - Momentul în care sunt disponibile informațiile relevante (de exemplu, faptul că fișierele electronice ar putea fi ulterior suprascrise sau procedurile ce trebuie observate pot avea loc numai la anumite momente).
 - Natura riscului (de exemplu, dacă există riscul ca veniturile să fie supraevaluate pentru a îndeplini unele așteptări privind rezultatele, prin crearea ulterioară a unor contracte false de vânzări, auditorul ar putea dori să examineze contractele disponibile la data sfârșitului perioadei).
 - Perioada sau data la care se referă probele de audit.
 - Plasarea în timp a întocmirii situațiilor financiare, îndeosebi pentru acele prezentări de informații care furnizează explicații suplimentare cu privire la sumele înregistrate în situația poziției financiare, în situația rezultatului global, în situația modificărilor capitalurilor proprii sau în situația fluxurilor de trezorerie.

Amplourea

- A15. Amplourea unei proceduri de audit considerată necesară este stabilită după analizarea pragului de semnificație, a riscurilor evaluate și a gradului de asigurare pe care auditorul intenționează să îl obțină. În cazul în care se atinge un singur scop printr-o combinație de proceduri, amplourea fiecărei proceduri este analizată separat. În general, amplourea procedurilor de audit crește pe măsură ce crește riscul de denaturare semnificativă. De exemplu, ca răspuns la riscul evaluat de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, poate fi

adecvată creșterea dimensiunii eșantionului sau efectuarea unor proceduri analitice de fond la un nivel mai detaliat. Totuși, creșterea amplitudinii unei proceduri de audit este eficace numai dacă procedura de audit în sine este relevantă pentru riscul specific.

- A16. Utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator (CAAT) ar putea asigura o testare mai pe larg a tranzacțiilor electronice și a fișelor de cont, care ar putea fi utilă atunci când auditorul decide să modifice amploarea testării, de exemplu, ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. Astfel de tehnici pot fi utilizate pentru a selecta eșantioane de tranzacții din fișiere electronice cheie, pentru a sorta tranzacțiile cu caracteristici specifice sau pentru a testa o populație întreagă, și nu doar un eșantion.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A17. Pentru auditurile entităților din sectorul public, mandatul de audit și orice alte cerințe speciale privind auditul pot afecta analiza auditorului cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit.

Considerente specifice entităților mici

- A18. În cazul entităților foarte mici, este posibil să nu existe multe activități de control care să poată fi identificate de auditor sau măsura în care gradul de documentare al entității cu privire la existența și operarea lor poate fi limitată. În astfel de cazuri, ar putea fi mai eficient pentru auditor să efectueze proceduri suplimentare de audit care sunt în primul rând proceduri de fond. Totuși, în unele cazuri rare, absența activităților de control sau a altor componente ale controlului ar putea să facă imposibilă obținerea de probe de audit suficiente și adecvate.

Evaluări mai extinse ale riscurilor (A se vedea punctul 7(b))

- A19. Pentru obținerea unor probe de audit mai convingătoare datorate evaluării unui risc mai ridicat, auditorul poate mări cantitatea de probe sau poate obține probe mai relevante sau mai credibile, punând accentul, de exemplu, pe obținerea probelor de la terțe părți sau obținând probe ce pot fi coroborate din mai multe surse independente.

Teste ale controalelor

Elaborarea și efectuarea de teste ale controalelor (A se vedea punctul 8)

- A20. Testele controalelor se efectuează numai asupra acelor controale despre care auditorul a stabilit că sunt elaborate corespunzător pentru a preveni sau detecta și corecta o denaturare semnificativă la nivelul unei aserțiuni. În cazul în care au fost utilizate controale substanțial diferite, la momente diferite în timpul perioadei auditate, fiecare este luat în considerare separat.
- A21. Testarea eficacității operaționale a controalelor este diferită de înțelegerea controalelor și de evaluarea elaborării și implementării acestora. Totuși, se folosesc aceleași tipuri de proceduri de audit. Astfel, auditorul poate decide că

este eficient să testeze eficacitatea operațională a controalelor concomitent cu evaluarea proiectării lor și cu stabilirea măsurii în care acestea au fost implementate.

A22. Mai mult, este posibil ca, deși unele proceduri de evaluare a riscului să nu fi fost elaborate în mod specific ca teste ale controalelor, acestea să poată, totuși, furniza probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor și, în consecință, să poată servi drept teste ale controalelor. De exemplu, procedurile auditorului de evaluare a riscului ar fi putut să includă:

- Interviewări cu privire la modul de utilizare a bugetelor de către conducere.
- Observarea modului în care conducerea compară cheltuielile lunare cuprinse în buget cu cele efective.
- Rapoarte de inspecție cu privire la investigarea variațiilor dintre sumele cuprinse în buget și cele efective.

Aceste proceduri de audit furnizează cunoștințe despre modul în care sunt elaborate politicile entității de întocmire a bugetului și măsura în care acestea au fost implementate, dar ar putea, de asemenea, să furnizeze probe de audit cu privire la eficacitatea funcționării politicilor de întocmire a bugetului în ceea ce privește prevenirea sau detectarea denaturărilor semnificative la clasificarea cheltuielilor.

A23. În plus, auditorul poate elabora teste ale controalelor care urmează să fie efectuate în paralel cu un test de detaliu cu privire la aceeași tranzacție. Deși scopul unui test al controalelor este diferit de scopul unui test de detaliu, ambele pot fi realizate în același timp prin efectuarea testului controalelor și a testului de detaliu cu privire la aceeași tranzacție, cunoscut și drept test cu scop dual. De exemplu, auditorul ar putea elabora un test, și evalua rezultatele acestuia, în vederea examinării unei facturi pentru a stabili dacă aceasta a fost aprobată și pentru a furniza probe de audit de fond cu privire la o tranzacție. Un test cu scop dual este elaborat și evaluat prin examinarea separată a fiecărui scop al testului.

A24. În unele cazuri, ar putea fi imposibil pentru auditor să elaboreze proceduri de fond eficace care să furnizeze prin ele însele probe de audit adecvate la nivelul aserțiunilor.³ Acest lucru se poate întâmpla atunci când entitatea își desfășoară activitatea utilizând tehnologia informației și nu se produce sau nu se păstrează niciun fel de documentație a tranzacțiilor, alta decât cea prin sistemul IT. În astfel de cazuri, cerințele de la punctul 8 (b) impun auditorului să efectueze teste ale controalelor relevante.

Probe de audit și gradul de credibilitate vizat (A se vedea punctul 9)

A25. Poate fi urmărită atingerea unui nivel mai mare de asigurare cu privire la eficacitatea operațională a controalelor atunci când abordarea adoptată

3 ISA 315 (revizuit), punctul 30

cuprinde în primul rând teste ale controalelor, în special în cazul în care nu este posibil sau practicabil să se obțină probe de audit suficiente și adecvate numai ca urmare a procedurilor de fond.

Natura și amploarea testelor controalelor

Alte proceduri de audit în combinație cu interviuarea (A se vedea punctul 10(a))

- A26. Doar interviuarea nu este suficientă pentru a testa eficacitatea operațională a controalelor. Prin urmare, se efectuează alte proceduri de audit în combinație cu interviuarea. Cu privire la acest aspect, interviuarea combinată cu inspecția sau cu repetarea executării controalelor ar putea furniza un grad mai mare de asigurare decât interviuarea sau observarea, de vreme ce observarea este pertinentă doar pentru momentul la care are loc.
- A27. Natura unui anumit control influențează tipul de procedură impus pentru a obține probe de audit cu privire la măsura în care controlul funcționa în mod eficace. De exemplu, dacă eficacitatea operațională este dovedită prin documentație, auditorul poate decide să o inspecteze pentru a obține probe de audit cu privire la eficacitatea operațională. Cu toate acestea, pentru alte controale, documentația ar putea să nu fie disponibilă sau să nu fie relevantă. De exemplu, documentația operațiunii ar putea să nu existe pentru unii factori din mediul de control, precum atribuirea autorității și responsabilității, sau pentru alte tipuri de activități de control, precum activități de control efectuate de un calculator. În astfel de condiții, probele de audit cu privire la eficacitatea operațională pot fi obținute prin interviuare, în combinație cu alte proceduri de audit, precum observarea sau utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator.

Amploarea testelor controalelor

A28. Atunci când este necesară obținerea unor probe de audit mai convingătoare cu privire la eficacitatea unui control, ar putea fi adecvat să se extindă amploarea testării controlului. Alături de gradul de credibilitate al controalelor, aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în determinarea amplitudinii testelor controalelor includ următoarele:

- Frecvența efectuării controlului de către entitate în timpul perioadei.
- Durata de timp din perioada auditată în care auditorul se bazează pe eficacitatea operațională a controlului.
- Rata preconizată de abatere de la un control.
- Relevanța și credibilitatea probelor de audit care urmează a fi obținute cu privire la eficacitatea operațională a controlului la nivelul aserțiunilor.
- Măsura în care probele de audit se obțin în urma testelor altor controale aferente aserțiunii.

ISA 530⁴ conține îndrumări suplimentare privind amploarea testării.

4 ISA 530, *Eșantionarea în audit*

A29. Datorită consecvenței implicite a procesării IT, ar putea să nu fie necesar să se extindă amploarea testării unui control automatizat. Se poate preconiza că un control automatizat va funcționa uniform, cu excepția cazului în care se modifică programul (inclusiv tabelele, fișierele sau alte date permanente utilizate de program). Odată ce auditorul stabilește faptul că un control automatizat funcționează așa cum s-a intenționat (ceea ce ar putea avea loc la momentul la care controlul este implementat inițial sau la o altă dată), auditorul poate lua în considerare efectuarea testelor pentru a stabili dacă acel control continuă să funcționeze eficace. Astfel de teste ar putea include determinarea faptului că:

- Nu se efectuează modificări ale programului fără ca acestea să facă obiectul controalelor adecvate privind modificarea programelor,
- Se utilizează versiunea autorizată a programului pentru procesarea tranzacțiilor și
- Alte controale generale relevante sunt eficace.

Astfel de teste ar putea include, de asemenea, stabilirea faptului că nu au fost efectuate modificări ale programelor, așa cum ar putea fi cazul atunci când entitatea utilizează pachete de aplicații software fără a le modifica sau întreține. De exemplu, auditorul poate inspecta evidența administrării securității IT pentru a obține probe de audit cu privire la faptul că nu a avut loc niciun acces neautorizat în timpul perioadei.

Testarea controalelor indirecte (A se vedea punctul 10(b))

A30. În anumite situații, poate fi necesară obținerea unor probe de audit care să justifice funcționarea eficace a controalelor indirecte. De exemplu, atunci când auditorul decide să testeze eficacitatea revizuirii de către un utilizator a rapoartelor privind excepțiile ce detaliază vânzările care depășesc limitele de credit autorizate, revizuirea de către utilizator și monitorizarea aferentă constau în controlul care are relevanță directă pentru auditor. Controalele asupra corectitudinii informațiilor din rapoarte (de exemplu, controalele generale ale sistemelor informatice) sunt descrise drept controale „indirecte”.

A31. Datorită consecvenței implicite a procesării IT, probele de audit cu privire la implementarea unui control automatizat al aplicațiilor, atunci când este luat în considerare în combinație cu probele de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor generale ale entității (în special controalele modificărilor), pot furniza, de asemenea, probe de audit substanțiale cu privire la eficacitatea operațională a acestuia.

Plasarea în timp a testelor controalelor

Perioada de credibilitate preconizată (A se vedea punctul 11)

A32. Probele de audit care se referă numai la un moment specific ar putea fi suficiente pentru scopul auditorului, de exemplu, atunci când se testează controalele asupra inventarului fizic al entității la sfârșitul perioadei. Dacă, pe

de altă parte, auditorul intenționează să se bazeze pe un control pentru o anumită perioadă, sunt adecvate testele care au capacitatea de a furniza probe de audit cu privire la funcționarea eficace a aceluși control la anumite momente relevante din timpul acelei perioade. Astfel de teste pot include teste ale monitorizării controalelor de către entitate.

Utilizarea probelor de audit obținute în timpul unei perioade interimare (A se vedea punctul 12(b))

A33. Factorii relevanți pentru stabilirea probelor suplimentare de audit care trebuie obținute cu privire la controalele care funcționau în timpul perioadei rămase după perioada interimară includ:

- Importanța riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.
- Controalele specifice care au fost testate în timpul perioadei interimare și modificările semnificative ale acestora după momentul în care au fost testate, inclusiv modificări ale sistemului informațional, ale proceselor și ale personalului.
- Măsura în care s-au obținut probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a acelor controale.
- Durata perioadei rămase.
- Măsura în care auditorul intenționează să reducă procedurile suplimentare de fond, pe baza credibilității controalelor.
- Mediul de control.

A34. Se pot obține probe suplimentare de audit, de exemplu, prin extinderea testelor controalelor asupra perioadei rămase sau prin testarea monitorizării controalelor de către entitate.

Utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare (A se vedea punctul 13)

A35. În anumite circumstanțe, probele de audit obținute din auditurile anterioare ar putea furniza probe de audit atunci când auditorul efectuează proceduri de audit pentru a stabili continuitatea relevanței acestora. De exemplu, la efectuarea unui audit anterior, auditorul ar fi putut determina faptul că un control automatizat funcționa așa cum a fost prevăzut. Auditorul poate obține probe de audit pentru a stabili dacă au fost efectuate modificări ale controalelor automatizate care afectează funcționarea lor eficace continuă prin, de exemplu, interviuarea conducerii și inspecția registrelor, pentru a identifica ce controale au fost modificate. Analiza probelor de audit cu privire la aceste modificări ar putea justifica fie creșterea, fie scăderea cantității preconizate de probe de audit care vor fi obținute în perioada curentă, cu privire la eficacitatea operațională a controalelor.

Controale care s-au modificat de la auditurile anterioare (A se vedea punctul 14(a))

A36. Modificările ar putea afecta relevanța probelor de audit obținute în auditurile anterioare, astfel încât nu ar mai constitui o bază pentru credibilitatea continuă. De exemplu, este posibil ca modificările unui sistem, efectuate pentru a-i permite unei entități să primească un raport nou din partea sistemului, să nu afecteze relevanța probelor de audit din auditul anterior; totuși, o modificare ce are ca efect acumularea sau calcularea în mod diferit a datelor afectează relevanța acestora.

Controale care nu s-au modificat de la auditurile anterioare (A se vedea punctul 14(b))

A37. Decizia auditorului de a se baza pe probele de audit obținute în auditurile anterioare pentru controale care:

- (a) nu s-au modificat de când au fost testate ultima oară și
- (b) nu sunt controale care atenuează un risc semnificativ

este un aspect care ține de raționamentul profesional. În plus, perioada de timp până la retestarea acestor controale este, de asemenea, un aspect ce ține de raționamentul profesional, dar punctul 14(b) prevede faptul că retestarea trebuie efectuată cel puțin o dată la trei ani.

A38. În general, cu cât este mai mare riscul de denaturare semnificativă sau cu cât este mai mare gradul de credibilitate acordat controalelor, cu atât este mai probabil ca perioada scursă, dacă există, să fie mai scurtă. Factorii care ar putea duce la micșorarea perioadei de retestare a unui control, sau care ar putea avea ca rezultat lipsa încrederii în probele de audit obținute în auditurile anterioare, includ următoarele:

- Un mediu de control deficitar.
- Monitorizarea deficitară a controalelor.
- Un element manual semnificativ în controalele relevante.
- Modificări ale personalului, care afectează semnificativ aplicarea controlului.
- Modificarea circumstanțelor care indică necesitatea efectuării unor modificări la nivelul controlului.
- Controale generale deficitare ale sistemelor informatice.

A39. În cazul în care există mai multe controale pentru care auditorul intenționează să se bazeze pe probe de audit obținute în audituri anterioare, testarea unei părți din acele controale, în cadrul fiecărui audit, permite obținerea de informații ce pot fi coroborate cu privire la eficacitatea continuă a mediului de control. Acest lucru contribuie la decizia auditorului de a se baza sau nu pe probele de audit obținute în auditurile anterioare.

Evaluarea eficacității operaționale a controalelor (A se vedea punctele 16-17)

- A40. O denaturare semnificativă detectată în urma procedurilor auditorului este un indicator important al existenței unei deficiențe semnificative în controlul intern.
- A41. Conceptul de eficacitate a funcționării controalelor recunoaște faptul că pot avea loc unele abateri în modul în care sunt aplicate controalele de către entitate. Abaterile de la controalele prescrise ar putea fi cauzate de factori precum modificări la nivelul personalul-cheie, fluctuații sezoniere semnificative în volumul tranzacțiilor și eroarea umană. Rata detectată a abaterii, în special în comparație cu rata preconizată, poate indica faptul că acel control nu poate fi luat în considerare ca bază pentru reducerea riscului de la nivelul aserțiunilor la cel evaluat de auditor.

Proceduri de fond (A se vedea punctul 18)

- A42. Punctul 18 prevede faptul că auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri de fond pentru fiecare clasă semnificativă de tranzacții, sold al contului și prezentare, indiferent de riscurile evaluate de denaturare semnificativă. Această cerință reflectă faptul că: (a) evaluarea riscului de către auditor ține de aplicarea raționamentului și, astfel, ar putea să nu identifice toate riscurile de denaturare semnificativă și (b) există limitări inerente în controlul intern, inclusiv evitarea de către conducere a acestora.

Natura și amploarea procedurilor de fond

- A43. În funcție de circumstanțe, auditorul poate stabili că:
- Efectuarea doar a procedurilor analitice de fond va fi suficientă pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut. De exemplu, atunci când evaluarea riscului de către auditor este justificată de probele de audit obținute în urma testelor controalelor.
 - Sunt adecvate numai testele de detaliu.
 - Cel mai bun răspuns la riscurile evaluate este o combinație între procedurile analitice de fond și testele de detaliu.
- A44. Procedurile analitice de fond sunt în general aplicabile în măsură mai mare în cazul volumelor mari de tranzacții care tind să fie previzibile în timp. ISA 520⁵ stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la aplicarea procedurilor analitice în timpul unui audit.
- A45. Natura riscului și a aserțiunii sunt relevante pentru elaborarea testelor de detaliu. De exemplu, testele de detaliu legate de aserțiunea de existență sau apariție ar putea implica selectarea unora dintre elementele unei valori cuprinse într-o situație financiară și obținerea de probe de audit relevante. Pe de altă parte, testele de detaliu cu privire la aserțiunea referitoare la exhaustivitate pot presupune selectarea unora dintre elementele care se

5 ISA 520, *Proceduri analitice*.

preconizează a fi incluse în valoarea relevantă cuprinsă în situația financiară și investigarea măsurii în care acestea sunt incluse.

- A46. Din cauza faptului că evaluarea riscului de denaturare semnificativă ia în considerare controlul intern, poate fi necesară extinderea amplitudinii procedurilor de fond, în cazul în care rezultatele testelor controalelor sunt nesatisfăcătoare. Totuși, creșterea amplitudinii unei proceduri de audit este adecvată numai dacă procedura de audit în sine este relevantă pentru riscul specific.
- A47. La elaborarea testelor de detaliu, amploarea testării este de obicei stabilită în funcție de dimensiunea eșantionului. Totuși, alte aspecte sunt de asemenea relevante, inclusiv dacă este mai eficient să se utilizeze alte modalități de testare selective. A se vedea ISA 500.⁶

Examinarea necesității efectuării procedurilor de confirmare externă (A se vedea punctul 19)

- A48. Procedurile de confirmare externă sunt relevante în mod frecvent în evaluarea aserțiunilor asociate soldurilor conturilor și elementelor acestora, dar nu trebuie restricționate doar la aceste elemente. De exemplu, auditorul poate solicita confirmări externe cu privire la termenii contractuali, contracte sau tranzacții între o entitate și alte părți. Proceduri de confirmare externă pot fi, de asemenea, efectuate pentru a obține probe cu privire la absența anumitor condiții. De exemplu, o solicitare ar putea urmări confirmarea faptului că nu există „acorduri secundare” care ar putea fi relevante pentru aserțiunea entității referitoare la limita veniturilor. Alte situații în care procedurile externe ar putea oferi probe de audit relevante ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă includ:

- Soldurile conturilor bancare și alte informații relevante în relațiile cu băncile.
- Soldurile conturilor de creanțe și termenele acestora.
- Stocuri deținute de terțe părți și păstrate în antrepozite vamale pentru procesare sau în regim de consignație.
- Acte care atestă titlurile de proprietate, deținute de avocați sau reprezentanți financiari pentru a fi păstrate în siguranță sau drept garanție.
- Investiții deținute de terțe părți pentru a fi păstrate în siguranță sau achiziționate de la brokeri, dar încă nelivrate la data bilanțului.
- Sume datorate creditorilor, inclusiv termenele de plată relevante și prevederi restrictive.
- Soldurile conturilor de datorii și termenele acestora.

6 ISA 500, *Probe de audit*, punctul 10.

- A49. Deși confirmările externe pot oferi probe de audit relevante în legătură cu anumite aserțiuni, există anumite aserțiuni pentru care confirmările externe oferă mai puține probe de audit relevante. De exemplu, confirmările externe oferă mai puține probe de audit relevante în ceea ce privește posibilitatea de recuperare a soldurilor conturilor de creanțe decât în ceea ce privește existența acestora.
- A50. Auditorul poate determina că procedurile de confirmare externă efectuate într-un anumit scop oferă posibilitatea de a obține probe de audit cu privire la alte aspecte. De exemplu, cererile de confirmare privind soldurile conturilor bancare includ deseori solicitări de informații relevante pentru alte aserțiuni aferente situațiilor financiare. Astfel de considerente ar putea influența decizia auditorului în legătură cu efectuarea procedurilor de confirmare externă.
- A51. Factorii care îl pot ajuta pe auditor să stabilească necesitatea efectuării procedurilor de confirmare externă ca proceduri de audit de fond includ:
- Cunoștințele părții care efectuează confirmarea cu privire la subiectul specific – răspunsurile pot fi mai credibile dacă sunt furnizate de o persoană din cadrul părții care efectuează confirmarea și care deține cunoștințele necesare cu privire la informațiile confirmate.
 - Capacitatea sau dorința părții căreia i se adresează cererea de confirmare de răspuns – de exemplu, partea care efectuează confirmarea:
 - Ar putea să nu accepte responsabilitatea de a răspunde la o cerere de confirmare,
 - Ar putea să considere că un răspuns este prea costisitor sau solicită prea mult timp,
 - Ar putea să fie îngrijorată de posibila răspundere legală asociată furnizării răspunsului,
 - Ar putea să contabilizeze tranzacțiile în alte monede sau
 - Ar putea să opereze într-un mediu în care răspunsul la o cerere de confirmare nu reprezintă un aspect semnificativ al operațiunilor zilnice.

În asemenea situații, părțile care furnizează confirmarea s-ar putea să nu răspundă, să ofere un răspuns incomplet sau să încerce să limiteze credibilitatea asociată răspunsului.
 - Obiectivitatea părții căreia i se adresează cererea de confirmare – dacă partea care confirmă este o parte afiliată entității, răspunsurile permise la cererile de confirmare ar putea să fie mai puțin credibile.

Proceduri de fond corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare (A se vedea punctul 20)

- A52. Natura, precum și amploarea procedurilor de fond ale auditorului corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare depind de natura și

complexitatea procesului de raportare financiară al entității și de riscurile de denaturare semnificativă aferente.

Proceduri de fond ca răspuns la riscurile semnificative (A se vedea punctul 21)

A53. Punctul 21 al prezentului ISA prevede ca auditorul să efectueze proceduri de fond care răspund în mod specific la riscurile pe care auditorul le-a stabilit drept riscuri semnificative. Probele de audit reprezentate de confirmările externe primite direct de către auditor de la părțile care trebuie să furnizeze confirmarea îl pot ajuta pe acesta să obțină probe de audit cu un grad ridicat de credibilitate, de care auditorul are nevoie pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare. De exemplu, dacă auditorul descoperă că se pun presiuni asupra conducerii pentru a îndeplini așteptări legate de rezultate, ar putea exista riscul de supraevaluare a vânzărilor de către conducere prin recunoașterea neadecvată a veniturilor corespunzătoare unor acorduri de vânzare, ale căror clauze împiedică recunoașterea veniturilor, sau prin facturarea vânzărilor înainte de expediere. În aceste condiții, auditorul ar putea, de exemplu, să elaboreze proceduri de confirmare externă nu doar pentru a confirma sumele neincasate, dar și pentru a confirma detaliile acordurilor de vânzare, inclusiv data, drepturile și termenele de livrare. Mai mult, auditorul poate considera eficient să suplimenteze astfel de proceduri de confirmare externă cu interviuarea personalului entității neimplicat în activități financiare cu privire la orice modificări ale acordurilor de vânzare și ale termenelor de livrare.

Plasarea în timp a procedurilor de fond (A se vedea punctele 22-23)

A54. În majoritatea cazurilor, probele de audit din procedurile de fond ale unui audit anterior oferă puține probe de audit sau nicio probă cu privire la perioada curentă. Există, totuși excepții, de exemplu, o opinie juridică, obținută în cadrul unui audit anterior, legată de structura unei securizări, față de care nu au apărut modificări, ar putea fi relevantă pentru perioada curentă. În astfel de cazuri, poate fi adecvat să se utilizeze probe de audit din procedurile de fond ale unui audit anterior, dacă acele probe și subiectul lor specific nu au fost modificate în mod fundamental și au fost efectuate proceduri de audit în timpul perioadei curente pentru a stabili continuitatea relevanței acestora.

Utilizarea probelor de audit obținute în timpul unei perioade interimare (A se vedea punctul 22)

A55. În unele situații, auditorul poate considera că este eficient să se efectueze proceduri de fond la o dată interimară și să compare și să reconcilieze informațiile cu privire la soldul de la sfârșitul perioadei cu informațiile comparabile de la data interimară, pentru:

- (a) A identifica sumele care par neobișnuite,
- (b) A investiga orice astfel de sume și
- (c) A efectua proceduri analitice de fond sau teste de detaliu pentru a testa perioada care a urmat datei interimare.

A56. Efectuarea procedurilor de fond la o dată interimară fără a efectua proceduri suplimentare la o dată ulterioară duce la creșterea riscului ca auditorul să nu detecteze denaturările care ar putea exista la sfârșitul perioadei. Acest risc crește pe măsură ce perioada rămasă se prelungește. Factori precum cei de mai jos ar putea influența decizia de a efectua proceduri de fond la o dată interimară:

- Mediul de control și alte controale relevante.
- Disponibilitatea la o dată ulterioară a informațiilor necesare pentru procedurile auditorului.
- Scopul procedurii de fond.
- Riscul evaluat de denaturare semnificativă.
- Natura clasei de tranzacții sau a soldului contului și a aserțiunilor aferente.
- Capacitatea auditorului de a efectua proceduri de fond adecvate sau proceduri de fond combinate cu teste ale controalelor pentru a acoperi perioada rămasă cu scopul de a reduce riscul de nedetectare a denaturărilor care ar putea exista la sfârșitul perioadei.

A57. Factori precum cei de mai jos ar putea influența decizia de a efectua proceduri analitice de fond cu privire la perioada dintre data interimară și sfârșitul perioadei:

- Dacă soldurile la sfârșitul perioadei pentru clasele specifice de tranzacții sau solduri ale conturilor sunt previzibile, în mod rezonabil, din punct de vedere al valorii, semnificației relative și componenței.
- Dacă sunt adecvate procedurile entității de analizare și ajustare a acestor clase de tranzacții sau solduri ale conturilor la date interimare și de stabilire a încheierii exercițiilor contabile.
- Dacă sistemul informațional relevant pentru raportarea financiară va furniza informații privind soldurile de la sfârșitul perioadei și tranzacțiile din perioada rămasă, suficiente pentru a permite investigarea:
 - (a) Tranzacțiilor sau înregistrărilor neobișnuite importante (inclusiv a celor aproape de sfârșitul perioadei sau de la sfârșitul perioadei),
 - (b) Altor cauze de fluctuații semnificative sau fluctuații preconizate care nu au avut loc și
 - (c) Modificărilor din compoziția claselor de tranzacții sau a soldurilor conturilor.

Denaturări detectate la o dată interimară (A se vedea punctul 23)

A58. Atunci când auditorul ajunge la concluzia că natura, plasarea în timp sau amploarea procedurilor de fond planificate ce acoperă perioada rămasă trebuie modificate ca urmare a unor denaturări neașteptate, detectate la o dată

interimară, astfel de modificări ar putea include extinderea sau repetarea, la sfârșitul perioadei, a procedurilor efectuate la data interimară.

Caracterul adecvat al prezentării situațiilor financiare (A se vedea punctul 24)

A59. Evaluarea prezentării, aranjării și conținutului situațiilor financiare într-o manieră adecvată include, de exemplu, luarea în considerare a terminologiei utilizate conform cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil nivelului de detaliu furnizat, agregării și dezagregării sumelor și a bazelor pentru sumele prezentate.

Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare ale probelor de audit (A se vedea punctele 25-27)

A60. Un audit al situațiilor financiare este un proces cumulativ și iterativ. Pe măsură ce auditorul efectuează procedurile de audit planificate, probele de audit obținute l-ar putea determina pe auditor să modifice natura, plasarea în timp și amplexarea altor proceduri de audit planificate. Este posibil ca în atenția auditorului să ajungă informații care diferă semnificativ de informațiile pe care s-a bazat evaluarea riscurilor. De exemplu:

- Amplexarea denaturărilor detectate de auditor prin efectuarea procedurilor de fond poate afecta raționamentul auditorului cu privire la evaluările riscului și poate indica o deficiență semnificativă în controlul intern.
- Auditorul poate lua cunoștință de anumite discrepanțe în înregistrările contabile ori de probe contradictorii sau de lipsa probelor.
- Procedurile analitice efectuate la nivelul general de revizuire al auditului pot indica un risc de denaturare semnificativă nerecunoscut anterior.

În astfel de circumstanțe, auditorul poate fi nevoit să reevalueze procedurile de audit planificate, pe baza unei analize revizuite a riscurilor evaluate pentru toate sau pentru unele clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații și aserțiuni aferente. ISA 315 (revizuit) conține îndrumări suplimentare cu privire la revizuirea evaluării riscului de către auditor.⁷

A61. Auditorul nu poate presupune că un caz de fraudă sau eroare este un incident izolat. Astfel, analizarea modului în care detectarea unei denaturări afectează riscurile de denaturare semnificativă evaluate este importantă pentru determinarea măsurii în care evaluarea continuă să fie adecvată.

A62. Raționamentul auditorului cu privire la ceea ce constituie probe de audit suficiente și adecvate este influențat de factori precum:

- Importanța denaturării potențiale a aserțiunii și probabilitatea ca aceasta să aibă un efect semnificativ, individual sau cumulativ, asupra situațiilor financiare, alături de alte denaturări potențiale.

⁷ ISA 315 (revizuit), punctul 31.

- Eficacitatea răspunsurilor conducerii și a controalelor ca răspuns la riscuri.
- Experiența câștigată în timpul auditurilor anterioare cu privire la denaturări potențiale similare.
- Rezultatele procedurilor de audit efectuate, inclusiv dacă astfel de proceduri de audit au identificat cazuri specifice de fraudă sau eroare.
- Sursa și credibilitatea informațiilor disponibile.
- Concludența probelor de audit.
- Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității.

Documentația (A se vedea punctul 28)

A63. Forma și amploarea documentației de audit este un aspect ce ține de raționamentul profesional și sunt influențate de natura, dimensiunea și complexitatea entității și a controlului său intern, de disponibilitatea informațiilor furnizate de către entitate și de metodologia de audit și tehnologia utilizată pe parcursul auditului.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 402
CONSIDERENTE DE AUDIT AFERENTE UNEI ENTITĂȚI
CARE UTILIZEAZĂ O ORGANIZAȚIE
PRESTATOARE DE SERVICII

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele
care încep la 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1–5
Data intrării în vigoare.....	6
Obiective	7
Definiții	8
Cerințe	
Înțelegerea serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern	9–14
Răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă evaluate	15–17
Rapoarte de tip 1 și de tip 2 care exclud serviciile unei organizații subcontractoare de servicii.....	18
Fraudă, neconformitate cu legislația și reglementările și denaturări necorectate cu privire la activitățile organizației prestatoare de servicii	19
Raportarea de către auditorul entității utilizatoare de servicii	20–22
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Înțelegerea serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern	A1–A23
Răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă evaluate.....	A24–A39
Rapoarte de tip 1 și de tip 2 care exclud serviciile unei organizații subcontractoare de servicii	A40
Fraudă, neconformitate cu legile și reglementările și denaturări necorectate cu privire la activitățile organizației prestatoare de servicii	A41
Raportarea de către auditorul entității utilizatoare de servicii	A42–A44

CONSIDERENTE DE AUDIT AFERENTE UNEI ENTITĂȚI CARE UTILIZEAZĂ
O ORGANIZAȚIE PRESTATOARE DE SERVICII

Standardul Internațional de Audit (ISA) 402, *Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului entității utilizatoare de servicii de a obține probe de audit suficiente și adecvate atunci când o entitate utilizatoare de servicii folosește serviciile uneia sau mai multor organizații prestatoare de servicii. Mai precis, dezvoltă felul în care auditorul entității utilizatoare de servicii aplică ISA 315 (Revizuit)¹ și ISA 330² pentru înțelegerea entității utilizatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern relevant pentru audit, suficientă pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și pentru conceperea și efectuarea procedurilor suplimentare de audit care să abordeze acele riscuri.
2. Multe entități externalizează aspecte ale activității lor către organizații care prestează servicii - de la îndeplinirea unei anumite sarcini, sub îndrumarea entității, până la înlocuirea completă a unor funcții și departamente ale entității, precum funcția de conformare fiscală. Multe dintre serviciile furnizate de astfel de organizații fac parte integrantă din operațiunile entității; cu toate acestea, nu toate serviciile respective sunt relevante pentru audit.
3. Serviciile furnizate de o organizație prestatoare de servicii sunt relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii atunci când serviciile respective și controalele aplicate acestora fac parte din sistemul informațional al entității utilizatoare de servicii, inclusiv procesele operaționale aferente, relevante pentru raportarea financiară. Deși este probabil ca majoritatea controalelor din organizația prestatoare de servicii să aibă legătură cu raportarea financiară, este posibil să mai existe și alte controale care ar putea fi relevante pentru audit, precum controalele asupra protejării activelor. Serviciile unei organizații prestatoare de servicii fac parte din sistemul informațional al entității utilizatoare de servicii, inclusiv procesele operaționale aferente, relevante pentru raportarea financiară, dacă aceste servicii afectează oricare dintre aspectele următoare:
 - (a) Clasele de tranzacții din cadrul operațiunilor entității utilizatoare de servicii care sunt semnificative pentru situațiile financiare ale acesteia,
 - (b) Procedurile, atât din cadrul sistemelor informatice, cât și din cadrul sistemelor manuale, prin care tranzacțiile entității utilizatoare de servicii sunt inițiate, înregistrate, procesate, corectate după caz, transpuse în registrul Cartea mare și raportate în situațiile financiare,
 - (c) Înregistrările contabile aferente, fie în format electronic, fie scrise de mână, informațiile justificative și conturile specifice din situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii care sunt utilizate pentru a

1 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.*

2 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate.*

iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile entității utilizatoare de servicii; acestea includ corectarea informațiilor incorecte și modul în care informațiile sunt transferate în registrul Cartea mare,

- (d) Modul în care sistemul informațional al entității utilizatoare de servicii captează evenimentele și condițiile, altele decât tranzacțiile, care sunt semnificative pentru situațiile financiare,
 - (e) Procesul de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii, inclusiv estimările contabile și prezentările semnificative și
 - (f) Controalele aferente înregistrărilor contabile, inclusiv înregistrările contabile nonstandard, folosite la înregistrarea tranzacțiilor nerecurente, neobișnuite sau a ajustărilor.
4. Natura și amploarea activității care urmează a fi efectuată de auditorul entității utilizatoare de servicii cu privire la serviciile furnizate de o organizație prestatoare de servicii depind de natura și semnificația serviciilor pentru entitatea utilizatoare de servicii și de relevanța serviciilor respective pentru audit.
5. Prezentul ISA nu se aplică serviciilor furnizate de instituțiile financiare, care se limitează la procesarea tranzacțiilor autorizate în mod specific de entitate, cu privire la contul entității existent la instituția financiară respectivă, precum procesarea tranzacțiilor prin contul curent de către o bancă, sau procesarea tranzacțiilor cu titluri de valoare de către un broker. Mai mult, prezentul ISA nu se aplică auditului tranzacțiilor generate de deținerea unei participații financiare în alte entități, precum parteneriatele, corporațiile sau asocierile în participație, atunci când participațiile sunt contabilizate și raportate deținătorilor lor.

Data intrării în vigoare

6. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiective

7. Obiectivele auditorului entității utilizatoare de servicii, atunci când entitatea utilizatoare de servicii folosește serviciile unei organizații prestatoare de servicii, sunt:
- (a) Să înțeleagă suficient natura și importanța serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii și efectul acestora asupra controlului intern al entității utilizatoare de servicii, relevant pentru audit, pentru a putea identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă și
 - (b) Să elaboreze și să efectueze proceduri de audit care să vizeze riscurile respective.

Definiții

8. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Controale complementare ale entității utilizatoare de servicii – Controalele despre care organizația prestatoare de servicii presupune, la conceperea serviciilor sale, că vor fi implementate de entitățile utilizatoare de servicii și care, dacă este necesar pentru îndeplinirea obiectivelor de control, sunt identificate în descrierea sistemului său.
 - (b) Raport cu privire la descrierea și proiectarea controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii (denumit în prezentul ISA raport de tip 1) – Un raport care cuprinde:
 - (i) O descriere, întocmită de conducerea organizației prestatoare de servicii, a sistemului, a obiectivelor de control și a controalelor aferente ale organizației prestatoare de servicii, care au fost proiectate și implementate la o dată specificată și
 - (ii) Un raport emis de auditorul organizației prestatoare de servicii cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă care include opinia acestuia cu privire la descrierea sistemului, a obiectivelor de control și a controalelor aferente ale organizației prestatoare de servicii și la gradul de adecvare al proiectării controalelor în vederea atingerii obiectivelor de control specificate.
 - (c) Raport cu privire la descrierea, proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii (denumit în prezentul ISA raport de tip 2) – Un raport care cuprinde:
 - (i) O descriere, întocmită de conducerea organizației prestatoare de servicii, a sistemului, a obiectivelor de control și a controalelor aferente ale organizației prestatoare de servicii, a proiectării și implementării acestora la o dată specificată sau pe parcursul unei perioade specificate și, în unele cazuri, a eficacității operaționale cu care funcționează acestea pe parcursul unei perioade specificate și
 - (ii) Un raport emis de auditorul organizației prestatoare de servicii cu scopul furnizării unei asigurări rezonabile, care include:
 - a. Opinia auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii, a obiectivelor de control și a controalelor aferente, la gradul de adecvare al proiectării controalelor în vederea atingerii obiectivelor de control specificate și la eficacitatea operațională cu care funcționează controalele și
 - b. O descriere a testelor controalelor realizate de auditorul organizației prestatoare de servicii și a rezultatelor acestora.

- (d) Auditorul organizației prestatoare de servicii – Un auditor care, la solicitarea organizației prestatoare de servicii, furnizează un raport de asigurare cu privire la controalele unei organizații prestatoare de servicii.
- (e) Organizație prestatoare de servicii – O organizație terță (sau un segment al unei organizații terțe) care furnizează entităților utilizatoare de servicii niște servicii care fac parte din sistemele informaționale relevante pentru raportarea financiară ale acelor entități.
- (f) Sistemul organizației prestatoare de servicii – Politicile și procedurile proiectate, implementate și menținute de organizația prestatoare de servicii pentru a furniza entităților utilizatoare de servicii acele servicii acoperite de raportul auditorului organizației prestatoare de servicii.
- (g) Organizație subcontractoare de servicii – O organizație prestatoare de servicii utilizată de altă organizație prestatoare de servicii pentru realizarea unora dintre serviciile furnizate entităților utilizatoare, servicii care fac parte din sistemele de informații relevante pentru raportarea financiară ale acelor entități utilizatoare de servicii.
- (h) Auditorul entității utilizatoare de servicii – Un auditor care auditează și raportează cu privire la situațiile financiare ale unei entități utilizatoare de servicii.
- (i) Entitate utilizatoare de servicii – O entitate care utilizează o organizație prestatoare de servicii și ale cărei situații financiare sunt auditate.

Cerințe

Înțelegerea serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern

9. Atunci când obține o înțelegere cu privire la entitatea utilizatoare de servicii în conformitate cu ISA 315 (Revizuit),³ auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să obțină o înțelegere cu privire la modul în care o entitate utilizatoare de servicii folosește în operațiunile sale serviciile unei organizații prestatoare de servicii, inclusiv: (A se vedea punctele A1-A2)
- (a) Natura serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii și importanța acelor servicii pentru entitatea utilizatoare de servicii, inclusiv a efectului acestora asupra controlului intern al entității utilizatoare de servicii, (A se vedea punctele A3-A5)
 - (b) Natura și importanța tranzacțiilor procesate de organizația prestatoare de servicii, ori a conturilor sau proceselor de raportare financiară afectate de serviciile acesteia, (A se vedea punctul A6)
 - (c) Gradul de interacțiune între activitățile organizației prestatoare de servicii și activitățile entității utilizatoare de servicii și (A se vedea punctul A7)

3 ISA 315 (Revizuit), punctul 11.

- (d) Natura relației dintre entitatea utilizatoare de servicii și organizația prestatoare de servicii, inclusiv termenii contractuali relevanți pentru activitățile realizate de organizația prestatoare de servicii. (A se vedea punctele A8-A11)
10. Atunci când obține o înțelegere a controlului intern relevant pentru audit în conformitate cu ISA 315 (revizuit),⁴ auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să evalueze modul în care au fost proiectate și implementate controalele relevante din entitatea utilizatoare de servicii care se referă la serviciile furnizate de organizația prestatoare de servicii, inclusiv cele care se aplică tranzacțiilor procesate de organizația prestatoare de servicii. (A se vedea punctele A12-A14)
11. Auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să stabilească dacă a înțeles suficient natura și importanța serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii și efectul acestora asupra controlului intern al entității utilizatoare de servicii, relevant pentru audit, pentru a putea identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă.
12. Dacă auditorul entității utilizatoare de servicii nu reușește să înțeleagă suficient informațiile primite de la entitatea utilizatoare de servicii, el trebuie să înțeleagă respectivele informații prin una sau mai multe dintre procedurile următoare:
- (a) Obținerea unui raport de tip 1 sau de tip 2, dacă există,
 - (b) Contactarea organizației prestatoare de servicii, prin intermediul entității utilizatoare de servicii, pentru a obține informații specifice,
 - (c) Vizitarea organizației prestatoare de servicii și efectuarea procedurilor care vor furniza informațiile necesare cu privire la controalele relevante din organizația prestatoare de servicii, sau
 - (d) Utilizarea unui alt auditor în vederea efectuării procedurilor care vor furniza informațiile necesare cu privire la controalele relevante din organizația prestatoare de servicii. (A se vedea punctele A15-A20)

Utilizarea unui raport de tip 1 sau de tip 2 pentru a sprijini auditorul entității utilizatoare de servicii în înțelegerea organizației prestatoare de servicii

13. Pentru a determina gradul de suficiență și adecvare a probelor de audit furnizate de un raport de tip 1 sau de tip 2, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să fie convins de:
- (a) Competența profesională și independența auditorului organizației prestatoare de servicii față de aceasta și
 - (b) Caracterul adecvat al standardelor în conformitate cu care a fost emis raportul de tip 1 sau de tip 2. (A se vedea punctul A21)

4 ISA 315 (Revizuit), punctul 12.

14. Dacă auditorul entității utilizatoare de servicii intenționează să utilizeze un raport de tip 1 sau de tip 2 drept probă de audit pentru a-l sprijini în înțelegerea modului în care au fost proiectate și implementate controalele din organizația prestatoare de servicii, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie:
- (a) Să evalueze dacă descrierea și proiectarea controalelor din organizația prestatoare de servicii sunt realizate la o dată sau se referă la o perioadă adecvată scopurilor auditorului entității utilizatoare de servicii,
 - (b) Să evalueze gradul de suficiență și adecvare a probelor furnizate de raport pentru înțelegerea controlului intern al entității utilizatoare de servicii, relevant pentru audit și
 - (c) Să stabilească dacă acele controale complementare ale entității utilizatoare de servicii identificate de organizația prestatoare de servicii sunt relevante pentru entitatea utilizatoare de servicii și, dacă da, să înțeleagă dacă entitatea utilizatoare de servicii a proiectat și a implementat astfel de controale. (A se vedea punctele A22-A23)

Răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă evaluate

15. Pentru a răspunde riscurilor evaluate în conformitate cu ISA 330, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie:
- (a) Să stabilească dacă se pot obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la aserțiunile relevante din situațiile financiare din înregistrările deținute la entitatea utilizatoare de servicii și, dacă nu,
 - (b) Să efectueze proceduri suplimentare de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate sau să utilizeze un alt auditor pentru a efectua procedurile respective la organizația prestatoare de servicii, în numele auditorului entității utilizatoare de servicii. (A se vedea punctele A24-A28)

Teste ale controalelor

16. În cazul în care evaluarea auditorului entității utilizatoare de servicii cu privire la risc include o așteptare conform căreia controalele din organizația prestatoare de servicii funcționează în mod eficace, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să obțină probe de audit cu privire la eficacitatea operațională cu care funcționează acele controale, prin intermediul uneia sau mai multora dintre următoarele proceduri:
- (a) Obținerea unui raport de tip 2, dacă există,
 - (b) Efectuarea unor teste adecvate ale controalelor din organizația prestatoare de servicii, sau
 - (c) Utilizarea unui alt auditor pentru a efectua teste ale controalelor din organizația prestatoare de servicii în numele auditorului entității utilizatoare de servicii. (A se vedea punctele A29-A30)

Utilizarea unui raport de tip 2 drept probă de audit conform căreia controalele din organizația prestatoare de servicii funcționează în mod eficace

17. Dacă, în conformitate cu punctul 16(a), auditorul entității utilizatoare de servicii intenționează să utilizeze un raport de tip 2 drept probă de audit conform căreia controalele din organizația prestatoare de servicii funcționează în mod eficace, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să stabilească dacă raportul auditorului organizației prestatoare de servicii furnizează probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea operațională a controalelor, în vederea fundamentării evaluării riscului de către auditorul entității utilizatoare de servicii, astfel:
- (a) Evaluând dacă descrierea, modul în care au fost proiectate și eficacitatea cu care funcționează controalele din organizația prestatoare de servicii sunt realizate la o dată sau se referă la o perioadă adecvată scopurilor auditorului entității utilizatoare de servicii,
 - (b) Stabilind dacă acele controale complementare ale entității utilizatoare de servicii identificate de organizația prestatoare de servicii sunt relevante pentru entitatea utilizatoare de servicii și, în caz afirmativ, obținând o înțelegere dacă entitatea utilizatoare de servicii a proiectat și implementat astfel de controale și, dacă da, testând eficacitatea cu care funcționează acestea,
 - (c) Evaluând caracterul adecvat al perioadei de timp acoperite de testele controalelor și timpul scurs de la efectuarea testelor controalelor și
 - (d) Evaluând dacă testele controalelor efectuate de auditorul organizației prestatoare de servicii și rezultatele acestor teste, așa cum sunt descrise în raportul auditorului organizației prestatoare de servicii, sunt relevante pentru aserțiunile din situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii și furnizează probe de audit suficiente și adecvate pentru a ajuta la evaluarea riscului de către auditorul entității utilizatoare de servicii. (A se vedea punctele A31-A39)

Rapoarte de tip 1 și de tip 2 care exclud serviciile unei organizații subcontractoare de servicii

18. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii intenționează să utilizeze un raport de tip 1 sau de tip 2 care exclude serviciile furnizate de o organizație subcontractoare de servicii și acele servicii sunt relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să aplice cerințele prezentului ISA cu privire la serviciile prestate de o organizație subcontractoare de servicii. (A se vedea punctul A40)

Fraudă, neconformitate cu legislația și reglementările și denaturări necorectate cu privire la activitățile organizației prestatoare de servicii

19. Auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să intervieveze conducerea entității utilizatoare de servicii pentru a afla dacă organizația prestatoare de servicii a raportat entității utilizatoare de servicii sau dacă entitatea utiliza-

toare de servicii este la curent cu o eventuală fraudă sau neconformitate cu legislația și reglementările sau cu eventuale denaturări necorectate care afectează situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii. Auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să evalueze cum afectează astfel de aspecte natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor sale suplimentare de audit, inclusiv efectul asupra concluziilor sale și asupra raportului auditorului entității utilizatoare de servicii. (A se vedea punctul A41)

Raportarea de către auditorul entității utilizatoare de servicii

20. Auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să modifice opinia din raportul auditorului entității utilizatoare de servicii în conformitate cu ISA 705 (revizuit)⁵ dacă nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la serviciile furnizate de organizația prestatoare de servicii, relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii. (A se vedea punctul A42)
21. Auditorul entității utilizatoare de servicii nu trebuie să facă referire la activitatea unui auditor al unei organizații prestatoare de servicii în raportul auditorului entității utilizatoare de servicii care conține o opinie nemodificată, excepție făcând cazul în care acest lucru este impus de legislație sau reglementări. Atunci când o asemenea referință este impusă de legislație sau reglementări, raportul auditorului entității utilizatoare de servicii trebuie să precizeze că referința respectivă nu diminuează responsabilitatea auditorului entității utilizatoare de servicii pentru opinia de audit. (A se vedea punctul A43)
22. Dacă referința la activitatea unui auditor al unei organizații prestatoare de servicii este relevantă pentru înțelegerea unei modificări a opiniei auditorului entității utilizatoare de servicii, raportul auditorului entității utilizatoare de servicii trebuie să precizeze că astfel de referințe nu diminuează responsabilitatea auditorului entității utilizatoare de servicii pentru respectiva opinie. (A se vedea punctul A44)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Înțelegerea serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern

Surse de informații (A se vedea punctul 9)

- A1. Informațiile cu privire la natura serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii pot fi disponibile dintr-o mare varietate de surse, precum:
 - Manuale de utilizare.
 - Prezentări generale ale sistemelor.

5 ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*, punctul 6.

- Manuale tehnice.
- Contractul sau acordul privind nivelul serviciului între entitatea utilizatoare de servicii și organizația prestatoare de servicii.
- Rapoarte ale unor organizații prestatoare de servicii, ale auditorilor interni sau ale autorităților de reglementare cu privire la controalele din organizația prestatoare de servicii.
- Rapoarte ale auditorului organizației prestatoare de servicii, inclusiv scrisori către conducere, dacă există.

A2. Cunoștințele obținute din experiența auditorului entității utilizatoare de servicii cu organizația prestatoare de servicii, dobândite de exemplu din experiența altor misiuni de audit, pot fi de asemenea utile pentru înțelegerea naturii serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii. Această abordare poate fi utilă în special în cazul în care serviciile și controalele din organizația prestatoare de servicii asupra serviciilor respective sunt puternic standardizate.

Natura serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii (A se vedea punctul 9 (a))

- A3. O entitate utilizatoare de servicii poate utiliza o organizație prestatoare de servicii ca pe o entitate care procesează tranzacții și își asumă responsabilitatea pentru aceasta, sau care ține evidența tranzacțiilor și procesează informațiile aferente. Organizațiile prestatoare de servicii care furnizează astfel de servicii includ, de exemplu, departamente ale băncilor, care investesc și întrețin active pentru planuri de beneficii ale angajaților sau pentru alte părți; bănci pentru credite ipotecare, care prestează servicii ipotecare pentru alte părți, precum și prestatori de servicii în domeniul aplicațiilor informatice, care furnizează pachete software și un mediu tehnologic ce permite clienților să proceseze tranzacțiile financiare și comerciale.
- A4. Exemple de servicii ale organizațiilor prestatoare de servicii relevante pentru audit pot fi:
- Ținerea contabilității entității utilizatoare de servicii.
 - Gestionarea activelor.
 - Inițierea, înregistrarea și procesarea tranzacțiilor în calitate de agent al entității utilizatoare de servicii.

Considerente specifice entităților mai mici

A5. Entitățile mai mici pot utiliza servicii externe de contabilitate, care cuprind de la procesarea anumitor tranzacții (de exemplu, plata impozitelor pe salarii) și ținerea contabilității aferente, până la întocmirea situațiilor financiare. Utilizarea unei astfel de organizații prestatoare de servicii pentru întocmirea situațiilor financiare nu scutește conducerea entității mai mici și, după caz, persoanele responsabile cu guvernarea, de responsabilitățile acestora cu privire la situațiile financiare.⁶

6 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, punctele 4 și A4-A5.*

Natura și importanța tranzacțiilor procesate de organizația prestatoare de servicii
(A se vedea punctul 9(b))

A6. O organizație prestatoare de servicii poate stabili politici și proceduri care afectează sistemul de control intern al entității utilizatoare de servicii. Aceste politici și proceduri sunt cel puțin parțial separate, din punct de vedere fizic și operațional, de entitatea utilizatoare de servicii. Importanța controalelor organizației prestatoare de servicii pentru controalele entității utilizatoare de servicii depinde de natura serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii, inclusiv de natura și importanța tranzacțiilor procesate pentru entitatea utilizatoare de servicii. În anumite situații, este posibil ca tranzacțiile procesate și conturile afectate de organizația prestatoare de servicii să nu pară semnificative pentru situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii, dar natura tranzacțiilor procesate poate fi importantă și este posibil ca auditorul entității utilizatoare de servicii să stabilească faptul că în aceste circumstanțe este necesară o înțelegere a controalelor respective.

Gradul de interacțiune dintre activitățile organizației prestatoare de servicii și activitățile entității utilizatoare de servicii (A se vedea punctul 9(c))

A7. Importanța controalelor organizației prestatoare de servicii pentru controalele entității utilizatoare de servicii depinde, de asemenea, de gradul de interacțiune dintre activitățile sale și cele ale entității utilizatoare de servicii. Gradul de interacțiune se referă la măsura în care o entitate utilizatoare de servicii poate și alege să implementeze controale eficiente cu privire la procesarea efectuată de organizația prestatoare de servicii. De exemplu, există un grad înalt de interacțiune între activitățile entității utilizatoare de servicii și cele ale organizației prestatoare de servicii atunci când entitatea utilizatoare de servicii autorizează tranzacțiile și organizația prestatoare de servicii le procesează și le înregistrează în contabilitate. În aceste circumstanțe, poate fi viabil pentru entitatea utilizatoare de servicii să implementeze controale eficiente asupra acelor tranzacții. În schimb, atunci când organizația prestatoare de servicii inițiază sau înregistrează, procesează și înregistrează în contabilitate tranzacțiile entității utilizatoare de servicii pentru prima dată, există un grad mai scăzut de interacțiune între cele două organizații. În aceste circumstanțe, entitatea utilizatoare de servicii poate să nu fie capabilă să implementeze, sau poate alege să nu implementeze controale eficiente asupra acestor tranzacții la entitatea utilizatoare de servicii și se poate baza pe controalele din organizația prestatoare de servicii.

Natura relației dintre entitatea utilizatoare de servicii și organizația prestatoare de servicii (A se vedea punctul 9(d))

A8. Contractul sau acordul privind nivelul serviciului, încheiat între entitatea utilizatoare de servicii și organizația prestatoare de servicii poate să prevadă aspecte precum:

- Informațiile care urmează a fi furnizate entității utilizatoare de servicii și responsabilitățile pentru inițierea tranzacțiilor referitoare la activitățile realizate de organizația prestatoare de servicii,

- Aplicarea cerințelor autorităților de reglementare cu privire la forma înregistrărilor sau accesul la acestea,
- Despăgubirea, acolo unde este cazul, care urmează a fi acordată entității utilizatoare de servicii în eventualitatea unui eșec al activității,
- Măsura în care organizația prestatoare de servicii va furniza un raport cu privire la controalele sale și, în caz afirmativ, dacă acest raport va fi de tip 1 sau de tip 2,
- Măsura în care auditorul entității utilizatoare de servicii are drepturi de acces la înregistrările contabile ale entității utilizatoare, păstrate de organizația prestatoare de servicii și la alte informații necesare efectuării auditului și
- Măsura în care acordul permite comunicarea directă între auditorul entității utilizatoare de servicii și auditorul organizației prestatoare de servicii.

A9. Există o relație directă între organizația prestatoare de servicii și entitatea utilizatoare de servicii și între organizația prestatoare de servicii și auditorul organizației prestatoare de servicii. Aceste relații nu creează neapărat o relație directă între auditorul entității utilizatoare de servicii și auditorul organizației prestatoare de servicii. Atunci când nu există o relație directă între auditorul entității utilizatoare de servicii și auditorul organizației prestatoare de servicii, comunicarea între aceștia are loc, de obicei, prin intermediul entității utilizatoare de servicii și al organizației prestatoare de servicii. Poate fi creată și o relație directă între auditorul entității utilizatoare de servicii și auditorul organizației prestatoare de servicii, ținând cont de considerentele relevante privind etica și confidențialitatea. De exemplu, un auditor al unei entități utilizatoare de servicii poate utiliza un auditor al unei organizații prestatoare de servicii în vederea efectuării de proceduri în numele auditorului entității utilizatoare de servicii, precum:

- (a) Teste ale controalelor din organizația prestatoare de servicii, sau
- (b) Proceduri de fond cu privire la tranzacțiile din situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii și la soldurile păstrate de o organizație prestatoare de servicii.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A10. În general, auditorii din sectorul public au drepturi de acces mai ample, stabilite prin lege. Cu toate acestea, ar putea exista situații în care astfel de drepturi de acces nu sunt disponibile, de exemplu, atunci când organizația prestatoare de servicii este localizată într-o jurisdicție diferită. În astfel de cazuri, ar putea fi necesar ca un auditor din sectorul public să înțeleagă legislația aplicabilă în cealaltă jurisdicție pentru a stabili dacă pot fi obținute drepturi de acces adecvate. De asemenea, un auditor din sectorul public poate obține sau poate solicita entității utilizatoare de servicii să includă drepturile de acces în clauzele

contractuale dintre entitatea utilizatoare de servicii și organizația prestatoare de servicii.

- A11. De asemenea, auditorii din sectorul public pot utiliza un alt auditor în vederea efectuării de teste ale controalelor sau de proceduri de fond în privința conformității cu legile, reglementările sau altă autoritate.

Înțelegerea controalelor aferente serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii (A se vedea punctul 10)

- A12. Entitatea utilizatoare de servicii poate institui controale asupra serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii, care pot fi testate de auditorul entității utilizatoare de servicii și care îi pot permite auditorului entității utilizatoare de servicii să concluzioneze că respectivele controale ale entității utilizatoare de servicii funcționează în mod eficace pentru unele dintre sau pentru toate aserțiunile aferente, independent de controalele care au loc la organizația prestatoare de servicii. Dacă o entitate utilizatoare de servicii, de exemplu, utilizează o organizație prestatoare de servicii în vederea procesării tranzacțiilor aferente salariilor, entitatea utilizatoare de servicii poate institui controale asupra furnizării și primirii informațiilor aferente salariilor, care ar putea preveni sau detecta denaturările semnificative. Aceste controale pot include:

- Compararea datelor trimise către organizația prestatoare de servicii cu informațiile din rapoartele primite de la organizația prestatoare de servicii, după ce datele au fost procesate.
- Recalcularea unui eșantion de sume din statul de plată a salariilor, pentru acuratețe, și revizuirea caracterului rezonabil al sumei totale din statul de plată a salariilor.

- A13. În această situație, auditorul entității utilizatoare de servicii poate efectua teste ale controalelor entității utilizatoare de servicii cu privire la procesarea salariilor, care ar furniza o bază pentru concluzia auditorului entității utilizatoare de servicii, conform căreia controalele entității utilizatoare de servicii funcționează în mod eficace pentru aserțiunile legate de tranzacțiile aferente salariilor.

- A14. Așa cum prevede ISA 315 (revizuit),⁷ cu privire la anumite riscuri, auditorul entității utilizatoare de servicii poate considera că obținerea de probe de audit suficiente și adecvate doar pe baza unor proceduri de fond nu este posibilă sau realizabilă. Astfel de riscuri pot viza înregistrări inexacte sau incomplete ale unor clase de tranzacții sau solduri obișnuite sau semnificative, ale căror caracteristici permit adesea procesarea automată, cu intervenție manuală redusă sau fără intervenție manuală. Astfel de caracteristici de procesare automată pot fi prezente în special atunci când entitatea utilizatoare de servicii utilizează serviciile unei organizații prestatoare de servicii. În astfel de cazuri, controalele entității utilizatoare de servicii cu privire la asemenea riscuri sunt

7 ISA 315 (Revizuit), punctul 30.

relevante pentru audit și auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să înțeleagă și să evalueze astfel de controale în conformitate cu punctele 9 și 10 din prezentul ISA.

Proceduri suplimentare în cazul în care nu se pot obține o înțelegere suficientă de la entitatea utilizatoare de servicii (A se vedea punctul 12)

- A15. Decizia auditorului entității utilizatoare de servicii cu privire la ce proceduri, individuale sau combinate, menționate la punctul 12 să efectueze în vederea obținerii informațiilor necesare pentru a furniza o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă legate de utilizarea organizației prestatoare de servicii de către entitatea utilizatoare de servicii, poate fi influențată de aspecte precum:
- Dimensiunea atât a entității utilizatoare de servicii, cât și a organizației prestatoare de servicii,
 - Complexitatea tranzacțiilor la nivelul entității utilizatoare de servicii și complexitatea serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii,
 - Locația organizației prestatoare de servicii (de exemplu, auditorul entității utilizatoare de servicii poate decide să utilizeze alt auditor pentru efectuarea procedurilor la organizația prestatoare de servicii, în numele auditorului entității utilizatoare de servicii, dacă organizația prestatoare de servicii se află într-o locație îndepărtată),
 - Măsura în care se preconizează că procedura (procedurile) va (vor) furniza efectiv auditorului entității utilizatoare de servicii probe de audit suficiente și adecvate și
 - Natura relației dintre entitatea utilizatoare de servicii și organizația prestatoare de servicii.
- A16. Organizația prestatoare de servicii poate contracta un auditor al organizației prestatoare de servicii pentru a raporta cu privire la descrierea și proiectarea controalelor sale (raport de tip 1) sau cu privire la descrierea și proiectarea controalelor sale și la eficacitatea cu care acestea funcționează (raport de tip 2). Rapoartele de tip 1 sau de tip 2 pot fi emise în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3402⁸ sau în conformitate cu standardele elaborate de un organism de normalizare recunoscut sau autorizat (care le pot identifica prin denumiri diferite, precum rapoarte de tip A sau de tip B).
- A17. În general, disponibilitatea unui raport de tip 1 sau de tip 2 va depinde de existența, în contractul dintre o organizație prestatoare de servicii și o entitate utilizatoare de servicii, a unei clauze care să prevadă furnizarea unui astfel de raport de către organizația prestatoare de servicii. De asemenea, o organizație prestatoare de servicii poate alege, din motive practice, să pună la dispoziția

8 ISAE 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii.*

entităților utilizatoare de servicii un raport de tip 1 sau de tip 2. Cu toate acestea, este posibil ca în anumite cazuri un raport de tip 1 sau de tip 2 să nu fie disponibil pentru entitățile utilizatoare de servicii.

- A18. În anumite circumstanțe, o entitate utilizatoare de servicii poate externaliza unul sau mai multe departamente sau funcții importante, cum ar fi funcția de planificare și conformare fiscală, sau finanțele și contabilitatea, sau funcția de control financiar, către una sau mai multe organizații prestatoare de servicii. Având în vedere că un raport asupra controalelor din organizația prestatoare de servicii ar putea să nu fie disponibil în astfel de circumstanțe, vizitarea organizației prestatoare de servicii poate fi cea mai eficace procedură pentru auditorul entității utilizatoare de servicii, pentru a înțelege controalele din organizația prestatoare de servicii, dat fiind faptul că este foarte posibil să existe o interacțiune directă între conducerea entității utilizatoare de servicii și conducerea organizației prestatoare de servicii.
- A19. Se poate utiliza un alt auditor în vederea efectuării procedurilor care vor furniza informațiile necesare cu privire la controalele relevante din organizația prestatoare de servicii. Dacă a fost emis un raport de tip 1 sau de tip 2, auditorul entității utilizatoare de servicii poate apela la serviciile unui auditor al organizației prestatoare de servicii pentru a efectua procedurile respective, având în vedere că auditorul organizației prestatoare de servicii are o relație curentă cu organizația prestatoare de servicii. În cazul utilizării activității unui alt auditor, auditorul entității utilizatoare de servicii poate considera utilă îndrumarea din ISA 600⁹, datorită faptului că face referire la înțelegerea unui alt auditor (inclusiv a independenței și competenței profesionale a auditorului respectiv), implicarea în activitatea unui alt auditor în planificarea naturii, a plasării în timp și a amplitudinii activității respective, precum și în evaluarea suficienței și a caracterului adecvat al probelor de audit obținute.
- A20. O entitate utilizatoare de servicii poate utiliza o organizație prestatoare de servicii, care la rândul său utilizează o organizație subcontractoare de servicii pentru a furniza o parte din serviciile furnizate unei entități utilizatoare de servicii, servicii ce fac parte din sistemul informațional al entității utilizatoare de servicii relevant pentru raportarea financiară. Organizația subcontractoare de servicii poate fi o entitate separată de organizația prestatoare de servicii, sau afiliată organizației prestatoare de servicii. Auditorul entității utilizatoare de servicii ar putea fi nevoit să analizeze controalele din organizația subcontractoare de servicii. Atunci când sunt utilizate una sau mai multe organizații subcontractoare de servicii, interacțiunea dintre activitățile entității utilizatoare de servicii și cele ale organizației prestatoare de servicii este extinsă, astfel încât să includă interacțiunea dintre entitatea utilizatoare de servicii, organizația prestatoare de servicii și organizația subcontractoare de

9 ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 2, prevede: „Un auditor poate considera acest ISA, adaptat în funcție de circumstanțe, util în cazul în care auditorul implică alți auditori în auditul unor situații financiare care nu sunt situații financiare ale unui grup...” A se vedea, de asemenea, punctul 19 din ISA 600.

servicii. Gradul acestei interacțiuni, precum și natura și importanța tranzacțiilor procesate de organizația prestatoare de servicii și de organizația subcontractoare de servicii reprezintă cei mai importanți factori pe care auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să îi ia în considerare atunci când stabilește importanța controalelor organizației prestatoare de servicii și ale organizației subcontractoare de servicii pentru controalele entității utilizatoare de servicii.

Utilizarea unui raport de tip 1 sau de tip 2 pentru a ajuta auditorul entității utilizatoare de servicii la înțelegerea organizației prestatoare de servicii (A se vedea punctele 13-14)

- A21. Auditorul entității utilizatoare de servicii poate intervieva organizația profesională din care face parte auditorul organizației prestatoare de servicii sau poate intervieva alți practicieni cu privire la auditorul organizației prestatoare de servicii și se poate interesa dacă auditorul organizației prestatoare de servicii face obiectul unei supravegheri de reglementare. Este posibil ca auditorul organizației prestatoare de servicii să își desfășoare activitatea într-o jurisdicție în care sunt respectate standarde diferite în ceea ce privește rapoartele privind controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii, iar auditorul entității utilizatoare de servicii poate obține informații cu privire la standardele utilizate de auditorul organizației prestatoare de servicii de la organizația care reglementează aceste standarde.
- A22. Un raport de tip 1 sau de tip 2, împreună cu informațiile cu privire la entitatea utilizatoare de servicii, poate sprijini auditorul entității utilizatoare de servicii în obținerea unei înțelegeri cu privire la:
- (a) Aspectele privind controalele din organizația prestatoare de servicii care pot afecta procesarea tranzacțiilor entității utilizatoare de servicii, inclusiv utilizarea unor organizații subcontractoare de servicii,
 - (b) Fluxul de tranzacții semnificative desfășurate prin intermediul organizației prestatoare de servicii, în vederea stabilirii punctelor din fluxul de tranzacții în care ar putea apărea denaturări semnificative în situațiile financiare ale entității utilizatoare,
 - (c) Obiectivele de control la organizația prestatoare de servicii relevante pentru aserțiunile din situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii și
 - (d) Măsura în care controalele din organizația prestatoare de servicii sunt proiectate și implementate corespunzător pentru a preveni, detecta și corecta erorile de procesare care ar putea avea ca rezultat denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii.

Un raport de tip 1 sau de tip 2 poate ajuta auditorul entității utilizatoare să înțeleagă suficient informațiile, în vederea identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. Cu toate acestea, un raport de tip 1 nu furnizează

nicio probă cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele relevante.

- A23. Un raport de tip 1 sau de tip 2 care este la o dată sau pentru o perioadă în afara perioadei de raportare a unei entități utilizatoare de servicii poate ajuta auditorul entității utilizatoare de servicii să obțină o înțelegere preliminară a controalelor implementate la organizația prestatoare de servicii, dacă raportul este suplimentat cu informații actualizate din alte surse. Dacă descrierea controalelor organizației prestatoare de servicii este la o dată sau pentru o perioadă care precede data de începere a perioadei supuse auditului, auditorul entității utilizatoare de servicii poate efectua proceduri pentru a actualiza informațiile din raportul de tip 1 sau de tip 2, precum:
- Discutarea modificărilor de la organizația prestatoare de servicii cu personalul entității utilizatoare de servicii care ar putea fi în poziția de a cunoaște astfel de modificări,
 - Revizuirea documentației și a corespondenței curente emise de organizația prestatoare de servicii, sau
 - Discutarea modificărilor cu personalul organizației prestatoare de servicii.

Răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă evaluate (A se vedea punctul 15)

- A24. Măsura în care riscurile de denaturare semnificativă la entitatea utilizatoare de servicii cresc prin utilizarea unei organizații prestatoare de servicii depinde de natura serviciilor furnizate și de controalele asupra acestor servicii; în anumite cazuri, utilizarea organizației prestatoare de servicii poate reduce riscul de denaturare semnificativă la entitatea utilizatoare de servicii, mai ales dacă entitatea utilizatoare de servicii nu deține expertiza necesară pentru a realiza activități specifice, precum inițierea, procesarea și înregistrarea tranzacțiilor, sau nu are resurse adecvate (de exemplu, un sistem IT).
- A25. Atunci când organizația prestatoare de servicii administrează elemente semnificative din înregistrările contabile ale entității utilizatoare de servicii, poate fi necesar accesul direct la acele înregistrări pentru ca auditorul entității utilizatoare de servicii să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la operarea controalelor asupra înregistrărilor respective, sau pentru a testa tranzacțiile și soldurile înregistrate, ori în ambele scopuri. Un astfel de acces poate implica fie inspecția fizică a înregistrărilor la sediul organizației prestatoare de servicii, fie consultarea înregistrărilor păstrate electronic la entitatea utilizatoare de servicii sau în altă locație, fie ambele acțiuni. Atunci când accesul direct este electronic, auditorul entității utilizatoare de servicii poate obține astfel probe cu privire la caracterul adecvat al controalelor realizate de organizația prestatoare de servicii asupra exhaustivității și integrității informațiilor entității utilizatoare de servicii pentru care organizația prestatoare de servicii este responsabilă.

A26. La stabilirea naturii și amplitudinii probelor de audit ce urmează a fi obținute cu privire la soldurile care reprezintă active deținute sau tranzacții derulate de o organizație prestatoare de servicii în numele entității utilizatoare de servicii, auditorul entității utilizatoare de servicii poate avea în vedere următoarele proceduri:

- (a) Inspectarea înregistrărilor și a documentelor păstrate de entitatea utilizatoare de servicii: credibilitatea acestei surse de probe este determinată de natura și amploarea înregistrărilor contabile precum și de documentația-suport deținute de entitatea utilizatoare de servicii. În anumite cazuri, entitatea utilizatoare de servicii poate să nu păstreze în mod independent înregistrări detaliate sau o documentație a tranzacțiilor derulate în numele său.
- (b) Inspectarea înregistrărilor și a documentelor păstrate de organizația prestatoare de servicii: accesul auditorului entității utilizatoare de servicii la înregistrările organizației prestatoare de servicii poate constitui o componentă a clauzelor contractuale dintre entitatea utilizatoare de servicii și organizația prestatoare de servicii. De asemenea, auditorul entității utilizatoare de servicii poate utiliza un alt auditor, pentru ca acesta să obțină în numele său acces la înregistrările entității utilizatoare de servicii, păstrate de organizația prestatoare de servicii.
- (c) Obținerea de confirmări ale soldurilor și tranzacțiilor de la organizația prestatoare de servicii: acolo unde entitatea utilizatoare de servicii ține în mod independent contabilitatea cu privire la anumite solduri și tranzacții, confirmarea de la organizația prestatoare de servicii, coroborată cu înregistrările entității utilizatoare de servicii, poate constitui o probă de audit credibilă cu privire la existența tranzacțiilor și a activelor în cauză. De exemplu, atunci când sunt utilizate mai multe organizații prestatoare de servicii, precum un manager de investiții și un custode, iar aceste organizații prestatoare de servicii păstrează înregistrări contabile independente, auditorul entității utilizatoare de servicii poate confirma soldurile cu respectivele organizații în vederea comparării acestor informații cu înregistrările independente ale entității utilizatoare de servicii.

Dacă entitatea utilizatoare de servicii nu efectuează înregistrări independente, informațiile obținute prin confirmările de la organizația prestatoare de servicii reprezintă doar o declarație cu privire la ceea ce se reflectă în înregistrările efectuate de organizația prestatoare de servicii. Prin urmare, astfel de confirmări, luate individual, nu reprezintă probe de audit credibile. În astfel de circumstanțe, auditorul entității utilizatoare de servicii ar putea analiza măsura în care poate identifica o sursă alternativă independentă care să ofere aceste probe.

- (d) Efectuarea de proceduri analitice cu privire la înregistrările efectuate de entitatea utilizatoare de servicii, sau cu privire la rapoartele primite de la organizația prestatoare de servicii: este probabil ca eficacitatea procedurilor analitice să varieze în funcție de aserțiuni și va fi afectată de amploarea și nivelul de detaliu al informațiilor disponibile.

- A27. Un alt auditor poate efectua proceduri a căror natură să fie una de fond, pentru auditorii entității utilizatoare de servicii. O astfel de misiune poate implica efectuarea, de către un alt auditor, a procedurilor convenite între entitatea utilizatoare de servicii și auditorul acesteia și între organizația prestatoare de servicii și auditorul acesteia. Constatările rezultate din procedurile efectuate de un alt auditor sunt revizuite de auditorul entității utilizatoare de servicii, pentru a stabili dacă acestea constituie probe de audit suficiente și adecvate. În plus, este posibil să existe cerințe prevăzute de autorități guvernamentale sau prin clauze contractuale, în conformitate cu care auditorul organizației prestatoare de servicii efectuează proceduri de fond prestabilite. Rezultatele aplicării procedurilor prevăzute cu privire la soldurile și tranzacțiile procesate de organizația prestatoare de servicii pot fi utilizate de auditorii entităților utilizatoare de servicii ca parte din probele necesare pentru fundamentarea opiniilor de audit. În aceste circumstanțe, poate fi util ca auditorul entității utilizatoare de servicii și auditorul organizației prestatoare de servicii să convină, anterior efectuării procedurilor, asupra documentației de audit sau asupra accesului la documentația de audit care va fi furnizată auditorului entității utilizatoare de servicii.
- A28. În anumite circumstanțe, în special atunci când o entitate utilizatoare de servicii își externalizează parțial sau integral funcțiile financiare către o organizație prestatoare de servicii, auditorul entității utilizatoare de servicii se poate confrunta cu situația în care o parte semnificativă a probelor de audit se află la organizația prestatoare de servicii. Este posibil să fie nevoie ca procedurile de fond să fie efectuate la organizația prestatoare de servicii, de către auditorul entității utilizatoare de servicii sau de alt auditor în numele acestuia. Un auditor al organizației prestatoare de servicii poate furniza un raport de tip 2 și, mai mult, poate efectua proceduri de fond în numele auditorului entității utilizatoare de servicii. Implicarea unui alt auditor nu modifică responsabilitatea auditorului entității utilizatoare de servicii de a obține probe de audit suficiente și adecvate care să constituie o bază rezonabilă pentru opinia auditorului entității utilizatoare de servicii. În consecință, analiza auditorului entității utilizatoare de servicii cu privire la măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate și la necesitatea ca auditorul entității utilizatoare de servicii să efectueze proceduri suplimentare de fond include implicarea auditorului entității utilizatoare de servicii sau dovada acestei implicări în coordonarea, supervizarea și efectuarea procedurilor de fond efectuate de un alt auditor.

Teste ale controalelor (A se vedea punctul 16)

- A29. ISA 330¹⁰ prevede ca auditorul entității utilizatoare de servicii să conceapă și să efectueze teste ale controalelor pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele relevante în anumite condiții. În contextul unei organizații prestatoare de servicii, această cerință se aplică atunci când:

10 ISA 330, punctul 8

- (a) Evaluarea auditorului entității utilizatoare de servicii cu privire la riscurile de denaturare semnificativă include o așteptare conform căreia controalele din organizația prestatoare de servicii funcționează în mod eficace (mai exact, auditorul entității utilizatoare de servicii intenționează să se bazeze pe eficacitatea cu care funcționează controalele din organizația prestatoare de servicii în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond), sau
 - (b) Procedurile de fond individuale, sau combinate cu teste ale eficacității cu care funcționează controalele din entitatea utilizatoare de servicii, nu pot furniza probe de audit suficiente și adecvate la nivelul aserțiunilor.
- A30. Dacă nu este disponibil un raport de tip 2, auditorul entității utilizatoare de servicii poate contacta organizația prestatoare de servicii, prin intermediul entității utilizatoare de servicii, pentru a solicita ca un auditor al organizației prestatoare de servicii să fie contractat pentru a furniza un raport de tip 2 care să includă teste ale eficacității cu care funcționează controalele relevante, sau auditorul entității utilizatoare de servicii poate utiliza un alt auditor pentru ca acesta să efectueze la organizația prestatoare de servicii proceduri care să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele respective. De asemenea, auditorul entității utilizatoare de servicii poate vizita organizația prestatoare de servicii și poate efectua teste ale controalelor relevante, dacă organizația prestatoare de servicii este de acord cu acest lucru. Evaluarea riscurilor de către auditorul entității utilizatoare de servicii se bazează pe probe cumulate, furnizate de activitatea unui alt auditor și de procedurile proprii ale auditorului entității utilizatoare de servicii.

Utilizarea unui raport de tip 2 ca probă de audit conform căreia controalele din organizația prestatoare de servicii funcționează în mod eficace (A se vedea punctul 17)

- A31. Un raport de tip 2 poate fi întocmit cu scopul de a satisface nevoile mai multor auditori diferiți ai entității utilizatoare de servicii; prin urmare, este posibil ca testele controalelor și rezultatele descrise în raportul auditorului organizației prestatoare de servicii să nu fie relevante pentru aserțiunile semnificative din situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii. Testele relevante ale controalelor și rezultatele relevante sunt evaluate pentru a stabili dacă raportul auditorului organizației prestatoare de servicii furnizează probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea controalelor pentru a susține evaluarea riscului de către auditorul entității utilizatoare de servicii. În acest proces, auditorul entității utilizatoare de servicii poate lua în considerare următorii factori:
- (a) Perioada de timp acoperită de testele controalelor și timpul scurs de la efectuarea testelor controalelor,
 - (b) Aria de aplicare a activității auditorului organizației prestatoare de servicii și serviciile și procesele acoperite, controalele testate și testele efectuate, precum și modul în care controalele testate se leagă de controalele entității utilizatoare de servicii și

- (c) Rezultatele acelor teste ale controalelor și opinia auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele.

A32. Pentru anumite aserțiuni, cu cât perioada acoperită de un anumit test este mai scurtă și perioada de timp scursă de la efectuarea testului este mai lungă, cu atât testul poate furniza mai puține probe de audit. La compararea perioadei acoperite de raportul de tip 2 cu perioada de raportare financiară a entității utilizatoare de servicii, auditorul entității utilizatoare de servicii poate concluziona că raportul de tip 2 furnizează mai puține probe de audit dacă există o suprapunere scurtă între perioada acoperită de raportul de tip 2 și perioada pentru care auditorul entității utilizatoare intenționează să se bazeze pe raport. Într-un astfel de caz, un raport de tip 2 care acoperă perioada precedentă sau ulterioară poate furniza probe de audit suplimentare. În alte cazuri, auditorul entității utilizatoare de servicii poate stabili că este necesară efectuarea de teste ale controalelor din organizația prestatoare de servicii, sau utilizarea unui alt auditor în vederea efectuării acestora, pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele respective.

A33. De asemenea, poate fi necesar ca auditorul entității utilizatoare de servicii să obțină probe suplimentare cu privire la modificările semnificative aplicate controalelor relevante din organizația prestatoare de servicii în afara perioadei acoperite de raportul de tip 2, sau să stabilească procedurile suplimentare de audit care vor fi efectuate. Factorii relevanți pentru stabilirea probelor suplimentare de audit care trebuie obținute cu privire la controalele din organizația prestatoare de servicii care funcționau în afara perioadei acoperite de raportul auditorului organizației prestatoare de servicii pot include:

- Importanța riscurilor de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunilor,
- Controalele specifice care au fost testate în timpul perioadei interimare și modificările semnificative ale acestora după momentul în care au fost testate, inclusiv modificări ale sistemului informațional, ale proceselor și ale personalului,
- Măsura în care s-au obținut probe de audit cu privire la eficacitatea cu care funcționează acele controale,
- Durata perioadei rămase,
- Măsura în care auditorul entității utilizatoare de servicii intenționează să reducă procedurile suplimentare de fond, pe baza credibilității controalelor și
- Eficacitatea mediului de control și monitorizarea controalelor din entitatea utilizatoare de servicii.

A34. Se pot obține probe de audit suplimentare, de exemplu, prin extinderea testelor controalelor asupra perioadei rămase sau prin testarea monitorizării controalelor de către entitate.

- A35. Dacă perioada de testare a auditorului organizației prestatoare de servicii este complet în afara perioadei de raportare financiară a entității utilizatoare de servicii, auditorul entității utilizatoare de servicii nu va putea să se bazeze pe aceste teste pentru a concluziona asupra funcționării în mod eficace a controalelor entității utilizatoare de servicii, deoarece acestea nu furnizează probe de audit din perioada curentă cu privire la eficacitatea controalelor, excepție făcând cazul în care sunt efectuate alte proceduri.
- A36. În anumite circumstanțe, un serviciu furnizat de o organizație prestatoare de servicii poate fi conceput pornind de la premisa că anumite controale vor fi implementate de către entitatea utilizatoare de servicii. De exemplu, serviciul poate fi conceput plecând de la premisa că entitatea utilizatoare de servicii va dispune de controale implementate pentru ca tranzacțiile să fie autorizate înainte ca acestea să fie trimise spre procesare către organizația prestatoare de servicii. Într-o astfel de situație, descrierea controalelor de către organizația prestatoare de servicii poate include o descriere a controalelor complementare ale entității utilizatoare de servicii. Auditorul entității utilizatoare de servicii analizează dacă acele controale complementare ale entității utilizatoare de servicii sunt relevante pentru serviciile furnizate entității utilizatoare de servicii.
- A37. Dacă auditorul entității utilizatoare de servicii consideră că este posibil ca raportul auditorului organizației prestatoare de servicii să nu furnizeze probe de audit suficiente și adecvate, de exemplu, dacă raportul auditorului organizației prestatoare de servicii nu conține o descriere a testelor controalelor efectuate de auditorul organizației prestatoare de servicii și a rezultatelor acestora, auditorul entității utilizatoare de servicii poate suplimenta înțelegerea procedurilor și a concluziilor auditorului organizației prestatoare de servicii prin contactarea organizației prestatoare de servicii, prin intermediul entității utilizatoare de servicii, pentru a solicita o discuție cu auditorul organizației prestatoare de servicii cu privire la aria de aplicare și la rezultatele activității auditorului organizației prestatoare de servicii. De asemenea, dacă auditorul entității utilizatoare de servicii consideră necesar, el poate contacta organizația prestatoare de servicii, prin intermediul entității utilizatoare de servicii, pentru a solicita ca auditorul organizației prestatoare de servicii să efectueze proceduri la organizația prestatoare de servicii. În mod alternativ, astfel de proceduri pot fi efectuate de auditorul entității utilizatoare de servicii sau de un alt auditor, la solicitarea auditorului entității utilizatoare de servicii.
- A38. Raportul de tip 2 al auditorului organizației prestatoare de servicii identifică rezultatele testelor, inclusiv excepțiile și alte informații care ar putea afecta concluziile auditorului entității utilizatoare de servicii. Excepțiile notate de auditorul organizației prestatoare de servicii, sau o opinie modificată în raportul de tip 2 al auditorului organizației prestatoare de servicii, nu înseamnă neapărat că raportul de tip 2 al auditorului organizației prestatoare de servicii nu va fi util pentru auditul situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii, la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Mai degrabă, excepțiile și aspectele care determină modificarea opiniei în raportul de tip 2

al auditorului organizației prestatoare de servicii sunt luate în considerare în evaluarea auditorului entității utilizatoare de servicii cu privire la testele controalelor efectuate de auditorul organizației utilizatoare de servicii. Atunci când analizează excepțiile și aspectele care generează o opinie modificată, auditorul entității utilizatoare de servicii poate discuta aceste aspecte cu auditorul organizației prestatoare de servicii. O astfel de comunicare depinde de contactarea organizației prestatoare de servicii de către entitatea utilizatoare de servicii și de obținerea aprobării din partea organizației prestatoare de servicii pentru efectuarea comunicării.

Comunicarea deficiențelor în controlul intern identificate pe parcursul auditului

A39. Auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să comunice la momentul oportun, în scris, deficiențele semnificative identificate pe parcursul auditului atât conducerii, cât și persoanelor responsabile cu guvernanta.¹¹ De asemenea, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să comunice conducerii, la un nivel de responsabilitate adecvat și la momentul oportun, alte deficiențe din controlul intern identificate pe parcursul auditului care, conform raționamentului profesional al auditorului entității utilizatoare de servicii, sunt suficient de importante pentru a fi aduse în atenția conducerii.¹² Aspectele pe care auditorul entității utilizatoare de servicii le poate identifica pe parcursul auditului și le poate comunica conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta entității utilizatoare de servicii includ:

- Orice monitorizare a controalelor care ar putea fi implementate de către entitatea utilizatoare de servicii, inclusiv cele identificate în urma obținerii unui raport de tip 1 sau de tip 2,
- Cazurile în care controalele complementare ale entității utilizatoare de servicii sunt notate în raportul de tip 1 sau de tip 2 și nu sunt implementate la entitatea utilizatoare de servicii și
- Controalele care ar putea fi necesare la organizația prestatoare de servicii și care nu par a fi fost implementate sau care nu sunt acoperite în mod specific de un raport de tip 2.

Rapoarte de tip 1 și de tip 2 care exclud serviciile unei organizații subcontractoare de servicii (A se vedea punctul 18)

A40. Dacă o organizație prestatoare de servicii utilizează o organizație subcontractoare de servicii, raportul auditorului organizației prestatoare de servicii poate fie să includă, fie să excludă obiectivele relevante de control la organizația subcontractoare de servicii, ori controalele aferente, din descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii și din aria de aplicare a misiunii auditorului organizației prestatoare de servicii. Aceste două metode de raportare sunt cunoscute drept metoda de includere și, respectiv, metoda de excludere. Dacă

11 ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere, punctele 9-10.*

12 ISA 265, punctul 10.

raportul de tip 1 sau de tip 2 exclude controalele dintr-o organizație subcontractoare de servicii și serviciile furnizate de aceasta sunt relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii, se impune ca auditorul entității utilizatoare de servicii să aplice cerințele prezentului ISA cu privire la organizația subcontractoare de servicii. Natura și amploarea activității care urmează a fi efectuată de auditorul entității utilizatoare de servicii cu privire la serviciile furnizate de o organizație subcontractoare de servicii depind de natura și semnificația serviciilor pentru entitatea utilizatoare de servicii și de relevanța serviciilor respective pentru audit. Aplicarea cerinței de la punctul 9 îl ajută pe auditorul entității utilizatoare de servicii la stabilirea efectului organizației subcontractoare de servicii și a naturii și amplitudinii activității ce urmează a fi efectuată.

Fraudă, neconformitate cu legislația și reglementările și denaturări necorectate cu privire la activitățile organizației prestatoare de servicii (A se vedea punctul 19)

A41. Este posibil ca organizației prestatoare de servicii să i se impună prin termenii contractului cu entitățile utilizatoare de servicii, să prezinte entităților utilizatoare de servicii afectate orice fraudă, orice neconformitate cu legislația și reglementările sau orice denaturări necorectate care pot fi atribuite conducerii sau angajaților organizației prestatoare de servicii. Așa cum prevede punctul 19, auditorul entității utilizatoare de servicii intervievează conducerea entității utilizatoare de servicii pentru a afla dacă organizația prestatoare de servicii a raportat astfel de aspecte și evaluează dacă orice aspecte raportate de organizația prestatoare de servicii afectează natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit ale auditorului entității utilizatoare de servicii. În anumite circumstanțe, auditorul entității utilizatoare de servicii poate avea nevoie de informații suplimentare pentru a efectua această evaluare și îi poate solicita entității utilizatoare de servicii să contacteze organizația prestatoare de servicii în vederea obținerii informațiilor necesare.

Raportarea de către auditorul entității utilizatoare de servicii (A se vedea punctul 20)

A42. Atunci când auditorul entității utilizatoare de servicii nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la serviciile furnizate de organizația prestatoare de servicii relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii, există o limitare a ariei de aplicare a auditului. Acesta poate fi cazul atunci când:

- Auditorul entității utilizatoare de servicii nu poate obține o înțelegere suficientă a serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii și nu are o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă,
- Evaluarea riscului de către auditorul entității utilizatoare de servicii include așteptarea funcționării în mod eficace a controalelor din organizația prestatoare de servicii, dar auditorul entității utilizatoare de

servicii nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea cu care funcționează aceste controale, sau

- Sunt disponibile probe de audit suficiente și adecvate doar în înregistrările păstrate de organizația prestatoare de servicii, iar auditorul entității utilizatoare de servicii nu poate obține acces direct la aceste înregistrări.

Decizia auditorului entității utilizatoare de servicii de a exprima o opinie cu rezerve, sau de a se declara în imposibilitatea exprimării unei opinii depinde de concluzia sa cu privire la măsura în care posibilele efecte asupra situațiilor financiare sunt semnificative sau generalizate.

Referințe la activitatea unui auditor al organizației prestatoare de servicii (A se vedea punctele 21-22)

- A43. În anumite cazuri, legislația și reglementările pot prevede includerea în raportul auditorului entității utilizatoare de servicii a unor referințe la activitatea unui auditor al unei organizații prestatoare de servicii, de exemplu, în sensul transparenței în sectorul public. În astfel de circumstanțe, auditorul entității utilizatoare de servicii poate avea nevoie de consimțământul auditorului organizației prestatoare de servicii înainte de a face o asemenea referință.
- A44. Faptul că o entitate utilizatoare de servicii utilizează o organizație prestatoare de servicii nu modifică responsabilitatea auditorului entității utilizatoare de servicii, în conformitate cu ISA-urile, de a obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a putea avea o bază rezonabilă pentru opinia sa. Prin urmare, auditorul entității utilizatoare de servicii nu face referire la raportul auditorului organizației prestatoare de servicii ca bază parțială pentru opinia sa cu privire la situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii. Cu toate acestea, atunci când auditorul entității utilizatoare de servicii exprimă o opinie modificată ca urmare a unei opinii modificate dintr-un raport al auditorului organizației prestatoare de servicii, auditorului entității utilizatoare de servicii nu îi este interzis să facă referire la raportul auditorului organizației prestatoare de servicii, dacă o astfel de referință îl ajută să explice motivul care stă la baza opiniei modificate a auditorului entității utilizatoare de servicii. În astfel de circumstanțe, auditorul entității utilizatoare de servicii poate avea nevoie de consimțământul auditorului organizației prestatoare de servicii înainte de a face o asemenea referință.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 450
EVALUAREA DENATURĂRILOR IDENTIFICATE
PE PARCURSUL AUDITULUI

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise
începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1
Data intrării în vigoare	2
Obiectiv	3
Definiții	4
Cerințe	
Cumularea denaturărilor identificate	5
Luarea în considerare a denaturărilor identificate pe măsură ce auditul progresează	6–7
Comunicarea și corectarea denaturărilor	8–9
Evaluarea efectului denaturărilor necorectate	10–13
Declarații scrise	14
Documentația	15
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Definiția denaturării	A1
Cumularea denaturărilor identificate	A2–A6
Luarea în considerare a denaturărilor identificate pe măsură ce auditul progresează	A7–A9
Comunicarea și corectarea denaturărilor	A10–A13
Evaluarea efectului denaturărilor necorectate	A14–A28
Declarații scrise	A29
Documentația	A25

Standardul Internațional de Audit (ISA) 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a evalua efectul denaturărilor identificate asupra auditului și al denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare. ISA 700 tratează responsabilitatea auditorului, în formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare, de a trage concluzii cu privire la măsura în care s-a obținut o asigurare rezonabilă privind faptul că situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative. Concluzia auditorului prevăzută de ISA 700 (Revizuit) ia în considerare evaluarea de către auditor a efectului denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare, în conformitate cu prezentul ISA.¹ ISA 320² tratează responsabilitatea auditorului pentru aplicarea adecvată a conceptului de prag de semnificație în planificarea și efectuarea unui audit al situațiilor financiare.

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este de a evalua:
 - (a) Efectul denaturărilor identificate asupra auditului și
 - (b) Efectul denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare.

Definiții

4. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Denaturare – o diferență între valoarea raportată, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element din situațiile financiare și valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea care este prevăzută pentru respectivul element pentru a fi în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare. (A se vedea punctul A1)

Când auditorul exprimă o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine fidelă, denaturările includ, de asemenea, acele ajustări ale valorilor, clasificărilor, prezentărilor sau descrierilor care, potrivit raționamentului auditorului, sunt necesare astfel încât situațiile financiare să fie prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau să ofere o imagine fidelă.

1 ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctele 10-11.
 2 ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*.

- (b) Denaturări necorectate – denaturări pe care auditorul le-a cumulat pe parcursul auditului și care nu au fost corectate.

Cerințe

Cumularea denaturărilor identificate

5. Auditorul trebuie să cumuleze denaturările identificate în timpul auditului, altele decât cele care sunt evident ne semnificative. (A se vedea punctele A2-A6)

Luarea în considerare a denaturărilor identificate pe măsură ce auditul progresează

6. Auditorul trebuie să determine dacă strategia de audit generală și planul de audit trebuie să fie revizuite în cazul în care:
- (a) Natura denaturărilor identificate și circumstanțele în care acestea au apărut indică faptul că ar putea să existe alte denaturări care, dacă ar fi luate în considerare împreună cu denaturările cumulate în timpul auditului, ar putea fi semnificative, sau (A se vedea punctul A7)
 - (b) Totalitatea denaturărilor cumulate pe parcursul auditului se apropie de valoarea pragului de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320. (A se vedea punctul A8)
7. Dacă, la cererea auditorului, conducerea a examinat o clasă de tranzacții, solduri ale conturilor sau informații prezentate și a corectat denaturările care au fost detectate, auditorul trebuie să efectueze proceduri suplimentare de audit pentru a determina dacă denaturările se mențin. (A se vedea punctul A9)

Comunicarea și corectarea denaturărilor

8. Auditorul trebuie să comunice nivelului adecvat al conducerii, în timp util, toate denaturările cumulate pe parcursul auditului, cu excepția situației în care acest lucru îi este interzis prin legislație sau reglementări.³ Auditorul trebuie să solicite conducerii să corecteze acele denaturări. (A se vedea punctele A10-A12)
9. În cazul în care conducerea refuză să corecteze anumite denaturări sau toate denaturările comunicate de auditor, auditorul trebuie să înțeleagă motivele conducerii pentru refuzul de a face corecțiile și trebuie să țină cont de acea înțelegere atunci când evaluează măsura în care situațiile financiare, ca întreg, nu conțin denaturări semnificative. (A se vedea punctul A13)

Evaluarea efectului denaturărilor necorectate

10. Înainte de evaluarea efectului denaturărilor necorectate, auditorul trebuie să reevalueze pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 pentru a confirma dacă acesta rămâne adecvat în contextul rezultatelor financiare reale ale entității. (A se vedea punctele A14-A15)

3 ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*, punctul 7.

11. Auditorul trebuie să determine dacă denaturările necorectate sunt semnificative, în mod individual sau cumulativ. Pentru a stabili acest aspect, auditorul trebuie să ia în considerare:
- (a) Dimensiunea și natura denaturărilor, atât în legătură cu anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau informații prezentate și cu situațiile financiare ca întreg, cât și cu circumstanțele speciale în care acestea apar și (A se vedea punctele A16-A22, A24-A25)
 - (b) Efectul denaturărilor necorectate aferente perioadelor anterioare asupra claselor de tranzacții, soldurilor conturilor sau informațiilor prezentate relevante și asupra situațiilor financiare, ca întreg. (A se vedea punctul A23)

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

12. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea denaturările necorectate și efectele pe care acestea le pot avea, în mod individual sau cumulativ, asupra opiniei din raportul auditorului, exceptând situația în care acest lucru îi este interzis prin legislație sau reglementări.⁴ Comunicarea auditorului trebuie să identifice individual denaturările semnificative necorectate. Auditorul trebuie să solicite ca denaturările necorectate să fie corectate. (A se vedea punctele A26-A28)
13. Auditorul trebuie, de asemenea, să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea efectul denaturărilor necorectate aferente perioadelor anterioare asupra claselor de tranzacții, soldurilor conturilor sau informațiilor prezentate relevante și asupra situațiilor financiare ca întreg.

Declarații scrise

14. Auditorul trebuie să solicite declarații scrise din partea conducerii și, acolo unde este cazul, din partea persoanelor responsabile cu guvernarea cu privire la măsura în care consideră că efectele denaturărilor necorectate, în mod individual sau cumulativ, sunt ne semnificative pentru situațiile financiare ca întreg. Un rezumat al acestor elemente trebuie să fie inclus în declarația scrisă sau anexat acesteia. (A se vedea punctul A29)

Documentația

15. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:⁵ (A se vedea punctul A30)
- (a) Valoarea sub care denaturările ar fi privite ca fiind evident ne semnificative (punctul 5),
 - (b) Toate denaturările cumulate pe parcursul auditului și dacă acestea au fost corectate (punctele 5, 8 și 12) și

4 A se vedea nota de subsol 3.

5 ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6.

- (c) Concluzia auditorului cu privire la măsura în care denaturările necorectate sunt semnificative, în mod individual sau cumulativ, și baza pentru acea concluzie (punctul 11).

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Definiția denaturării (A se vedea punctul 4(a))

A1. Denaturările pot rezulta din:

- (a) O lipsă a acurateții în strângerea sau prelucrarea informațiilor pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare,
- (b) O omisiune a unei sume sau a unei informații prezentate, inclusiv informații prezentate inadecvate sau incomplete, și a acelor informații prezentate necesare pentru a îndeplini obiectivele de prezentare a anumitor cadre de raportare financiară aplicabile,⁶
- (c) O estimare contabilă incorectă rezultată din omiterea sau interpretarea, evident greșită, a faptelor,
- (d) Raționamente ale conducerii cu privire la estimările contabile pe care auditorul le consideră nerezonabile sau selectarea și aplicarea unor politici contabile considerate de auditor inadecvate,
- (e) O clasificare, cumulare sau divizare necorespunzătoare a informațiilor și
- (f) Pentru situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, omisiunea unei informații prezentate necesare pentru a obține o prezentare fidelă a situațiilor financiare dincolo de informațiile prezentate impuse în mod specific de cadrul general.⁷

Exemple de denaturări rezultate ca urmare a fraudei sunt furnizate în ISA 240.⁸

6 De exemplu, Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 7, *Instrumente financiare: informații de furnizat*, punctul 42H, prevede că „o entitate trebuie să prezinte orice informație suplimentară pe care o consideră necesară pentru a îndeplini obiectivele de prezentare de la punctul...”.

7 De exemplu, IFRS-urile îi impun unei entități să prezinte informații suplimentare atunci când conformitatea cu cerințele specifice ale IFRS-urilor nu este suficientă pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă impactul anumitor tranzacții, evenimente și condiții asupra poziției financiare și performanței financiare a entității (Standardul Internațional de Contabilitate 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, punctul 17(c)).

8 ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, punctele A1-A7.

Cumularea denaturărilor identificate (A se vedea punctul 5)*„Evident ne semnificative”*

- A2. Punctul 5 din prezentul ISA impune auditorului să cumuleze denaturările identificate în timpul auditului, altele decât cele care sunt evident ne semnificative. „Evident ne semnificativ” nu este o altă expresie pentru „ne semnificativ”. Denaturările care sunt evident ne semnificative vor fi de o dimensiune total diferită (mai mici) sau de o natură total diferită decât cele semnificative și vor fi denaturări care sunt evident irelevante, indiferent că sunt analizate individual sau colectiv, și examinate în funcție de orice criteriu de dimensiune, natură sau circumstanțe. Atunci când există orice incertitudine cu privire la caracterul evident ne semnificativ al unuia sau al mai multor elemente, se consideră că denaturarea nu este evident ne semnificativă.

Denaturări în situațiile individuale

- A3. Auditorul poate desemna o valoare sub care denaturările valorilor din situațiile individuale ar fi evident ne semnificative și nu ar necesita cumulare ca urmare a faptului că auditorul se așteaptă ca respectiva cumulare a unor asemenea sume să nu aibă, în mod clar, un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Cu toate acestea, denaturările valorilor care depășesc valoarea desemnată sunt cumulate conform cerințelor de la punctul 5 din prezentul ISA. În plus, denaturările aferente valorilor pot să nu fie evident ne semnificative atunci când sunt examinate în funcție de criterii precum natura sau circumstanțele și, dacă este cazul, sunt cumulate conform prevederilor de la punctul 5 din prezentul ISA.

Denaturări în informațiile prezentate

- A4. Denaturările în informațiile prezentate pot fi, de asemenea, evident ne semnificative, indiferent dacă sunt analizate individual sau cumulat, și examinate în funcție de orice criteriu de dimensiune, natură sau circumstanțe. Denaturările în informațiile prezentate care nu sunt evident ne semnificative sunt, de asemenea, cumulate pentru a ajuta auditorul la evaluarea efectului acestor denaturări asupra informațiilor prezentate relevante și a situațiilor financiare ca întreg. Punctul A17 din prezentul ISA oferă exemple de situații în care denaturările din informațiile calitative prezentate pot fi semnificative.

Cumularea denaturărilor

- A5. Denaturările în funcție de natură sau circumstanțe, cumulate conform celor descrise la punctele A3-A4, nu pot fi adunate așa cum este posibil în cazul denaturărilor valorilor. Cu toate acestea, prevederile de la punctul 11 din prezentul ISA îi impun auditorului să evalueze acele denaturări, individual și colectiv (adică împreună cu alte denaturări), pentru a determina dacă sunt semnificative.
- A6. Pentru a-l ajuta pe auditor la evaluarea efectului denaturărilor cumulate pe parcursul auditului și la comunicarea denaturărilor către conducere și către

persoanele responsabile cu guvernarea, poate fi util să se facă distincție între denaturările efective, denaturările legate de raționament și denaturările proiectate.

- Denaturările efective sunt denaturările cu privire la care nu există niciun dubiu.
- Denaturările legate de raționament sunt diferențele care rezultă din raționamentele conducerii, inclusiv cele cu privire la recunoașterea, evaluarea, prezentarea și descrierea în situațiile financiare (inclusiv selectarea sau aplicarea politicilor contabile), pe care auditorul le consideră nerezonabile sau inadecvate.
- Denaturările proiectate sunt cea mai bună estimare a auditorului cu privire la denaturările din populații, care implică proiecția denaturărilor detectate în eșantioanele de audit asupra întregii populații din care au fost selectate eșantioanele. Îndrumări cu privire la determinarea denaturărilor proiectate și evaluarea rezultatelor sunt prezentate în ISA 530.⁹

Luarea în considerare a denaturărilor identificate pe măsură ce auditul progresează (A se vedea punctele 6-7)

- A7. Este posibil ca o denaturare să nu reprezinte o întâmplare izolată. Probele cu privire la posibilitatea existenței altor denaturări includ, de exemplu, situația în care auditorul a identificat că o denaturare a rezultat dintr-un eșec al controlului intern sau din ipoteze inadecvate ori metode de evaluare care au fost aplicate la scară largă de către entitate.
- A8. Dacă valoarea totală a denaturărilor cumulate pe parcursul auditului se apropie de pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320, există posibilitatea ca nivelul de să depășească nivelul de risc acceptabil pentru posibilele denaturări nedetectate, atunci când sunt luate în considerare împreună cu denaturările cumulate pe parcursul auditului, acestea putând depăși pragul de semnificație. Denaturările nedetectate ar putea apărea ca urmare a prezenței riscului de eșantionare sau a celui asociat altor factori decât eșantionarea.¹⁰
- A9. Auditorul poate solicita conducerii să examineze o clasă de tranzacții, solduri ale conturilor sau informații prezentate pentru ca aceasta să înțeleagă cauza denaturării identificate de auditor, să efectueze proceduri pentru a determina valoarea denaturărilor efective din clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau informațiile prezentate și să efectueze ajustările adecvate în situațiile financiare. O asemenea solicitare poate fi făcută, de exemplu, pe baza proiecției auditorului cu privire la denaturările identificate într-un eșantion de audit, extinsă la întreaga populație din care eșantionul a fost extras.

⁹ ISA 530, *Eșantionarea în audit*, punctele 14-15.

¹⁰ ISA 530, punctul 5 literele (c)-(d).

Comunicarea și corectarea denaturărilor (A se vedea punctele 8-9)

- A10. Comunicarea în timp util a denaturărilor către nivelul adecvat al conducerii este importantă deoarece îi permite conducerii să evalueze dacă clasele de tranzacții, soldurile conturilor și informațiile prezentate sunt denaturate, să-l informeze pe auditor în situația în care nu este de acord cu acesta și să ia măsuri, după caz. De regulă, nivelul adecvat al conducerii este acela care are responsabilitatea și autoritatea să evalueze denaturările și să ia măsurile necesare.
- A11. În anumite jurisdicții, legile sau reglementările pot restricționa comunicarea auditorului cu membrii conducerii sau alte persoane din cadrul entității cu privire la anumite denaturări. Legile sau reglementările pot interzice, în mod specific, comunicarea, sau altă acțiune, care ar putea prejudicia anchetarea de către o autoritate adecvată a unui act ilegal concret sau suspectat, inclusiv alertarea entității, de exemplu, atunci când auditorului i se impune să raporteze neconformitatea, identificată sau suspectată, cu legile sau reglementările unei autorități adecvate în baza legislației pentru combaterea spălării banilor. În aceste circumstanțe, aspectele luate în considerare de auditor ar putea fi complexe, iar auditorul poate considera că este adecvat să obțină consiliere juridică.
- A12. Corectarea de către conducere a tuturor denaturărilor, inclusiv a celor comunicate de către auditor, permite conducerii să mențină registre și înregistrări contabile exacte și reduce riscul de denaturare semnificativă a viitoarelor situații financiare cauzat de efectul cumulat al denaturărilor ne semnificative necorectate aferente perioadelor precedente.
- A13. ISA 700 (Revizuit) prevede ca auditorul să evalueze dacă situațiile financiare sunt întocmite și prezentate, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil. Această evaluare include luarea în considerare a aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv a indicatorilor unui posibil subiectivism al raționamentelor conducerii,¹¹ care ar putea fi afectate de înțelegerea de către auditor a motivelor conducerii care stau la baza neefectuării corecturilor.

Evaluarea efectului denaturărilor necorectate (A se vedea punctele 10-11)

- A14. Determinarea de către auditor a pragului de semnificație în conformitate cu ISA 320 are adesea la bază estimări ale rezultatelor financiare ale entității, deoarece se poate să nu fie cunoscute încă rezultatele financiare efective. Prin urmare, înainte de evaluarea de către auditor a efectului denaturărilor necorectate, poate fi necesar să se revizuiască pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 pe baza rezultatelor financiare efective.
- A15. ISA 320 explică faptul că, pe măsură ce auditul progresează, auditorul trebuie să revizuiască pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (și, dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru

11 ISA 700 (Revizuit), punctul 12.

anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau informații prezentate), în situația în care, pe parcursul auditului, descoperă informații care l-ar fi determinat să stabilească inițial o valoare diferită (sau valori diferite)¹². Astfel, orice revizuire semnificativă este posibil să fi fost făcută înainte ca auditorul să evalueze efectul denaturărilor necorectate. Totuși, dacă reevaluarea de către auditor a pragului de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 (a se vedea punctul 10 al prezentului ISA) dă naștere unei valori (unor valori) mai reduse, atunci pragul de semnificație funcțional și gradul de adecvare a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare de audit sunt reanalizate pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să se bazeze opinia de audit.

- A16. Fiecare denaturare individuală a unei valori este analizată în vederea evaluării efectului său asupra claselor de tranzacții, soldurilor conturilor sau informațiilor prezentate relevante, inclusiv pentru a evalua dacă a fost depășit nivelul pragului de semnificație pentru acea clasă de tranzacții, acele solduri ale conturilor sau informații prezentate, dacă există.
- A17. În plus, se consideră că fiecare denaturare individuală a unor informații calitative prezentate evaluează efectul acesteia asupra informațiilor prezentate relevante, precum și efectul general asupra situațiilor financiare ca întreg. Determinarea măsurii în care o denaturare (denaturări) a unor informații calitative prezentate este semnificativă (sunt semnificative), în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și al circumstanțelor specifice ale entității, este un aspect ce presupune exercitarea raționamentului profesional. Exemple de situații când astfel de denaturări pot fi semnificative includ:
- Descrieri inexacte sau incomplete ale informațiilor cu privire la obiectivele, politicile și procesele de gestionare a capitalului pentru entitățile cu activități de asigurare și bancare.
 - Omisiunea informațiilor despre evenimente sau circumstanțe care au dus la pierderi din depreciere (de exemplu, scăderea semnificativă pe termen lung a cererii pentru anumite metale sau materii prime) la o entitate cu operațiuni de minerit.
 - Descrierea incorectă a unei politici contabile cu privire la un element semnificativ în situația poziției financiare, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii sau situația fluxurilor de trezorerie.
 - Descrierea inadecvată a sensibilității unui curs de schimb valutar folosit de către o entitate care desfășoară activități comerciale internaționale.
- A18. Pentru a stabili dacă denaturările necorectate în funcție de natură sunt semnificative conform prevederilor de la punctul 11 din prezentul ISA, auditorul analizează denaturările necorectate din valori și informațiile prezentate. Astfel

¹² ISA 320, punctul 12.

de denaturări pot fi considerate semnificative fie individual, fie în combinație cu alte denaturări. De exemplu, în funcție de denaturările identificate în informațiile prezentate, auditorul poate analiza dacă:

- (a) Erorile identificate sunt repetate ori generalizate sau
- (b) O serie de denaturări identificate sunt relevante pentru același aspect și, analizate colectiv, pot afecta înțelegerea respectivului aspect de către utilizatori.

Această analiză a denaturărilor cumulate este, de asemenea, utilă la evaluarea situațiilor financiare în conformitate cu punctul 13(d) din ISA 700 (Revizuit), care impune auditorului să analizeze dacă prezentarea generală a situațiilor financiare a fost afectată de includerea unor informații care nu sunt relevante sau care împiedică înțelegerea corespunzătoare a aspectelor prezentate.

- A19. Dacă o denaturare individuală este considerată a fi semnificativă, este puțin probabil să poată fi compensată de alte denaturări. De exemplu, dacă veniturile au fost supraevaluate semnificativ, situațiile financiare ca întreg vor fi denaturate semnificativ, chiar dacă efectul denaturării asupra câștigurilor este complet compensat de o denaturare echivalentă a cheltuielilor. Poate fi adecvat să se compenseze denaturările în cadrul aceluiași sold al contului sau al aceleiași clase de tranzacții; totuși, riscul ca denaturări nedetectate suplimentare să existe este luat în considerare înainte de a concluziona că o compensare, chiar și a denaturărilor ne semnificative, este adecvată.¹³
- A20. Determinarea măsurii în care o denaturare de clasificare este semnificativă implică evaluarea considerentelor calitative, ca, de exemplu, efectul denaturării de clasificare asupra datoriei sau a altor clauze contractuale, efectul asupra unor elemente-rând individuale sau subtotaluri ori efectul asupra unor indicatori-cheie. Pot exista circumstanțe în care auditorul concluzionează că o denaturare de clasificare nu este semnificativă în contextul situațiilor financiare ca întreg, chiar dacă ar putea să depășească nivelul sau nivelurile pragului de semnificație aplicat(e) în evaluarea altor denaturări. De exemplu, există posibilitatea ca o clasificare greșită între elementele-rând din bilanț să nu fie considerată semnificativă în contextul situațiilor financiare ca întreg în cazul în care valoarea clasificată greșit este mică în raport cu mărimea elementelor-rând corespunzătoare din bilanț, iar clasificarea greșită nu afectează contul de profit și pierdere sau vreun indicator-cheie.
- A21. Circumstanțele legate de anumite denaturări îl pot determina pe auditor să le evalueze ca fiind semnificative, în mod individual sau atunci când sunt luate în considerare împreună cu alte denaturări cumulate pe parcursul auditului, chiar dacă acestea sunt mai scăzute decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg. Circumstanțele care pot afecta evaluarea includ măsura în care denaturarea:

13 Identificarea mai multor denaturări ne semnificative în cadrul aceluiași sold al contului sau aceleiași clase de tranzacții poate impune auditorului să reevalueze riscul de denaturare semnificativă pentru respectivul sold al contului sau respectiva clasă de tranzacții.

- Afectează conformitatea cu cerințele de reglementare,
- Afectează respectarea clauzelor legate de datorii sau a altor prevederi contractuale,
- Are legătură cu selectarea sau aplicarea incorectă a unei politici contabile care are un efect nesemnificativ asupra situațiilor financiare ale perioadei curente, dar este probabil să aibă un efect semnificativ asupra situațiilor financiare ale perioadelor viitoare,
- Maschează o schimbare în câștiguri sau alte evoluții, mai ales în contextul economic general și în condițiile sectorului de activitate,
- Afectează indicatorii folosiți pentru evaluarea poziției financiare, a rezultatelor operațiunilor sau a fluxurilor de trezorerie ale entității,
- Afectează informațiile unui segment prezentate în situațiile financiare (de exemplu, importanța aspectului asupra unui segment sau a altei porțiuni din afacerea entității care a fost identificat(ă) ca jucând un rol important în profitabilitatea sau operațiunile entității),
- Are efectul de a crește remunerația conducerii, de exemplu, prin asigurarea faptului că cerințele pentru acordarea primelor sau a altor stimulente sunt îndeplinite,
- Este semnificativă având în vedere înțelegerea auditorului cu privire la comunicările precedente către utilizatori, de exemplu, în legătură cu câștigurile previzionate,
- Se referă la elemente care implică anumite părți (de exemplu, dacă părțile externe la tranzacție sunt rude cu membri ai conducerii entității),
- Reprezintă o omisiune a unei informații care nu este impusă în mod specific de cadrul de raportare financiară aplicabil, dar care, conform raționamentului auditorului, este importantă pentru ca utilizatorii să înțeleagă poziția financiară, performanța financiară ori fluxurile de trezorerie ale entității, sau
- Afectează alte informații care vor fi incluse în raportul anual al entității (de exemplu, informații ce urmează a fi incluse într-o „Discuție și analiză a membrilor conducerii” sau într-o „Revizuire operațională și financiară”) cu privire la care se poate aștepta, în mod rezonabil, să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor situațiilor financiare. ISA 720 (Revizuit)¹⁴ tratează responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații.

Aceste circumstanțe sunt doar exemple; nu toate vor fi prezente în toate auditurile, iar această listă nu este neapărat completă. Existența oricărui astfel

14 ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*.

de circumstanțe nu conduce neapărat la concluzia că denaturarea este semnificativă.

A22. ISA 240¹⁵ explică modul în care implicațiile unei denaturări care este, sau poate fi, rezultatul unei fraude ar trebui luate în considerare în relație cu alte aspecte ale auditului, chiar dacă dimensiunea denaturării nu este semnificativă în raport cu situațiile financiare. În funcție de circumstanțe, denaturările din informațiile prezentate ar putea indica, de asemenea, existența unei fraude și pot rezulta, de exemplu, din:

- Informații prezentate care induc în eroare, rezultate din subiectivismul raționamentelor conducerii, sau
- Informații prezentate detaliate repetitive sau neinformative care au scopul de a împiedica o înțelegere corespunzătoare a aspectelor din situațiile financiare.

Atunci când analizează implicațiile denaturărilor în clasele de tranzacții, soldurile conturilor și informațiile prezentate, auditorul exercită scepticismul profesional în conformitate cu ISA 200.¹⁶

A23. Efectul cumulat al denaturărilor ne semnificative necorectate aferente perioadelor precedente poate avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare din perioada curentă. Există diferite abordări acceptabile privind evaluarea de către auditor a unor asemenea denaturări necorectate cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente. Folosirea aceleiași abordări de evaluare asigură consecvența de la o perioadă la alta.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A24. În cazul unui audit al unei entități din sectorul public, evaluarea măsurii în care o denaturare este semnificativă poate fi afectată și de responsabilitățile auditorului stabilite de legislație, reglementări sau altă autoritate de a raporta cu privire la anumite aspecte, inclusiv, de exemplu, fraudă.

A25. Mai mult, aspecte precum interesul public, răspunderea, probitatea și asigurarea supravegherii legislative eficiente, în special, pot afecta evaluarea măsurii în care un element este semnificativ în virtutea naturii sale. Acest fapt este în mod special valabil pentru elementele care se referă la respectarea legislației, a unor reglementări sau a altei autorități.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta (A se vedea punctul 12)

A26. Dacă denaturările necorectate au fost comunicate persoanei (persoanelor) cu responsabilități de conducere, iar acea persoană are (acele persoane au) și responsabilități de guvernanta, nu este necesar să fie comunicate din nou acelei (acelor) persoane în rolul său (lor) de guvernanta. Totuși, auditorul trebuie să aibă certitudinea că prin comunicarea cu persoana (persoanele) cu

15 ISA 240, punctul 36.

16 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 15.

responsabilități de conducere se obține o informare adecvată a tuturor celor cu care, în caz contrar, auditorul ar comunica în calitate lor de persoane responsabile cu guvernanta.¹⁷

- A27. În cazul în care există un număr mare de denaturări nesemnificative necorectate individuale, auditorul poate comunica mai degrabă numărul și efectul monetar global al denaturărilor necorectate decât detalii legate de fiecare denaturare necorectată individuală.
- A28. ISA 260 (Revizuit) prevede ca auditorul să le comunice persoanelor responsabile cu guvernanta declarațiile scrise pe care acesta le-a solicitat din partea conducerii (a se vedea punctul 14 din prezentul ISA).¹⁸ Auditorul poate discuta cu persoanele responsabile cu guvernanta motivele și implicațiile necorectării denaturărilor, având în vedere dimensiunea și natura denaturărilor, judecate în circumstanțele aferente, și posibilele implicații în legătură cu situațiile financiare viitoare.

Declarații scrise (A se vedea punctul 14)

- A29. Deoarece întocmirea situațiilor financiare impune conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu guvernanta să ajusteze situațiile financiare pentru a corecta denaturările semnificative, auditorul trebuie să le solicite acestora să furnizeze o declarație scrisă cu privire la denaturările necorectate. În anumite circumstanțe, conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta pot considera că anumite denaturări necorectate nu constituie denaturări. Din acest motiv, ei ar putea dori să adauge în declarația lor scrisă formulări precum: „Nu suntem de acord cu faptul că elementele ... și ... constituie denaturări deoarece [descrierea motivelor]”. Totuși, obținerea acestei declarații nu îl exonerează pe auditor de necesitatea de a formula o concluzie cu privire la efectul denaturărilor necorectate.

Documentația (A se vedea punctul 15)

- A30. Documentația auditorului cu privire la denaturările necorectate poate avea în vedere:
- (a) Examinarea efectului global al denaturărilor necorectate,
 - (b) Evaluarea măsurii în care nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări, dacă există, a fost sau nu depășit și
 - (c) Evaluarea efectului denaturărilor necorectate asupra indicatorilor-cheie sau a evoluțiilor, și respectarea cerințelor legale, de reglementare și contractuale (de exemplu, clauze privind datoriile).

17 ISA 260 (Revizuit), punctul 13.

18 ISA 260 (Revizuit), punctul 16(c)(ii).

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 500

PROBE DE AUDIT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1-2
Data intrării în vigoare	3
Obiectiv	4
Definiții	5
Cerințe	
Probe de audit suficiente și adecvate	6
Informații care vor fi utilizate drept probe de audit	7-9
Selectarea elementelor de testat pentru obținerea probelor de audit.....	10
Inconsecvența probelor de audit sau îndoieli cu privire la credibilitatea acestora	11
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Sursă de informații externă.....	A1-A4
Probe de audit suficiente și adecvate	A5-A29
Informații care vor fi utilizate drept probe de audit	A30-A62
Selectarea elementelor de testat pentru obținerea probelor de audit.....	A63-A67
Inconsecvența probelor de audit sau îndoieli cu privire la credibilitatea acestora.....	A57

Standardul Internațional de Audit (ISA) 500, *Probe de audit*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) explică ce constituie probe de audit într-un audit al situațiilor financiare și tratează responsabilitatea auditorului de a concepe și efectua proceduri de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a putea ajunge la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia.
2. Prezentul ISA este aplicabil tuturor probelor de audit obținute pe parcursul auditului. Alte standarde ISA tratează aspecte specifice ale auditului (de exemplu, ISA 315 (Revizuit)¹), probele de audit care trebuie obținute în raport cu un anumit subiect (de exemplu, ISA 570 (Revizuit)²), procedurile specifice de obținere a probelor de audit (de exemplu, ISA 520³) și evaluarea măsurii în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate (ISA 200⁴ și ISA 330⁵).

Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

4. Obiectivul auditorului este de a concepe și efectua proceduri de audit în așa fel încât să îi permită auditorului să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a putea ajunge la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia de audit.

Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Registre contabile – evidențe ale înregistrărilor contabile inițiale și înregistrări suport, precum cecuri și evidențe ale transferurilor electronice de fonduri; facturi; contracte; registrul Cartea mare și registrele auxiliare, înregistrările contabile și alte ajustări ale situațiilor financiare care nu sunt reflectate în înregistrările contabile; și evidențe precum foile de lucru și foile de calcul care justifică alocarea costurilor, calculele, reconcilierile și prezentările de informații.
 - (b) Grad de adecvare (al probelor de audit) – indicator al calității probelor de audit; respectiv, relevanța și credibilitatea lor în sprijinirea concluziilor pe care se bazează opinia auditorului.

1 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.*

2 ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității.*

3 ISA 520, *Proceduri analitice.*

4 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.*

5 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate.*

- (c) Probe de audit – informațiile utilizate de auditor pentru a ajunge la concluziile pe care se bazează opinia auditorului. Probele de audit includ atât informațiile cuprinse în înregistrările contabile care stau la baza situațiilor financiare, cât și informații obținute din alte surse.
- (d) Sursă de informații externă – o persoană fizică sau o organizație externă care furnizează informații care au fost utilizate de către entitate în întocmirea situațiilor financiare sau care au fost obținute de auditor ca probe de audit, atunci când astfel de informații sunt adecvate pentru utilizarea de către o gamă largă de utilizatori. Atunci când informațiile au fost furnizate de o persoană fizică sau de o organizație care acționează în calitate de expert al conducerii, organizație prestatoare de servicii⁶ sau expert al auditorului⁷, persoana sau organizația nu este considerată o sursă de informații externă cu privire la aceste informații specifice. (A se vedea punctele A1-A4)
- (e) Expert al conducerii – o persoană sau o organizație care deține competențe într-un alt domeniu decât contabilitatea sau auditul, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată de entitate pentru a o ajuta la întocmirea situațiilor financiare.
- (f) Suficiență (a probelor de audit) – indicator al cantității probelor de audit. Cantitatea probelor de audit necesare este afectată de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor și, de asemenea, de calitatea acestor probe de audit.

Cerințe

Probe de audit suficiente și adecvate

6. Auditorul trebuie să conceapă și să efectueze proceduri de audit adecvate circumstanțelor pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate. (A se vedea punctele A5-A29)

Informații care vor fi utilizate drept probe de audit

7. În conceperea și efectuarea procedurilor de audit, auditorul trebuie să ia în considerare relevanța și credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate drept probe de audit, inclusiv informațiile obținute de la o sursă de informații externă. (A se vedea punctele A30-A44)
8. Dacă informațiile care vor fi utilizate drept probe de audit au fost întocmite utilizând activitatea unui expert al conducerii, auditorul trebuie, în măsura în care este necesar, ținând cont de importanța activității acelui expert în scopurile auditorului: (A se vedea punctele A45-A47)
 - (a) Să evalueze competența, abilitățile și obiectivitatea acelui expert, (A se vedea punctele A48-A54)

6 ISA 402, *Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii*, punctul 8.

7 ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*, punctul 6.

- (b) Să înțeleagă activitatea aceluși expert și (A se vedea punctele A55-A58)
 - (c) Să evalueze gradul de adecvare a activității aceluși expert ca probă de audit pentru așertiunea relevantă. (A se vedea punctul A59)
9. Atunci când utilizează informații generate de entitate, auditorul trebuie să evalueze dacă informațiile sunt suficient de credibile pentru scopurile auditorului, ceea ce include, în funcție de circumstanțe:
- (a) Obținerea de probe de audit cu privire la acuratețea și exhaustivitatea informațiilor și (A se vedea punctele A60-A61)
 - (b) Evaluarea măsurii în care informațiile sunt suficient de exacte și detaliate pentru scopurile auditorului. (A se vedea punctul A62)

Selectarea elementelor de testat pentru obținerea probelor de audit

10. Atunci când concepe teste ale controalelor și teste de detaliu, auditorul trebuie să determine mijloacele de selectare a unor elemente pentru testare care sunt eficiente pentru îndeplinirea scopului procedurii de audit. (A se vedea punctele A63-A67)

Inconsecvența probelor de audit sau îndoielei cu privire la credibilitatea acestora

11. Dacă:
- (a) Probele de audit obținute dintr-o sursă sunt inconsecvente cu cele obținute din altă sursă sau
 - (b) Auditorul are îndoielei cu privire la credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate drept probe de audit,
- auditorul trebuie să stabilească ce modificări sau adăugiri la procedurile de audit sunt necesare pentru a rezolva această problemă și trebuie să ia în considerare efectul acestei probleme, dacă există, asupra altor aspecte ale auditului. (A se vedea punctul A68)

Materialle privind aplicarea și alte materiale explicative

Sursă de informații externă (A se vedea punctul 5(d))

- A1. Printre sursele externe de informare se numără serviciile de stabilire a prețurilor, organizațiile guvernamentale, băncile centrale sau bursele de valori recunoscute. Exemplele de informații care pot fi obținute din surse externe de informații includ:
- Prețuri și date legate de prețuri,

- Date macroeconomice, cum ar fi rata șomajului și ratele de creștere economică, din trecut și cele anticipate, sau date de recensământ,
 - Date despre antecedentele de credit,
 - Date sectoriale, cum ar fi un indice al costurilor de recuperare pentru anumite segmente ale industriei extractive, sau date de audiență sau evaluări utilizate pentru a stabili veniturile din publicitate în industria divertismentului și
 - Tabelele privind numărul de decese, utilizate pentru stabilirea datelor în sectorul asigurărilor de viață și al pensiilor.
- A2. Există o probabilitate mai mare ca un anumit set de informații să fie adecvat pentru folosirea de către o gamă largă de utilizatori și există o probabilitate mai mică pentru ca acest set să fie supus influenței unui anumit utilizator dacă persoana sau organizația externă îl furnizează publicului gratuit sau îl pune la dispoziția unei game largi de utilizatori în schimbul plății unei taxe. Exercițierea raționamentului poate fi necesară pentru a stabili dacă informațiile sunt adecvate pentru utilizarea de către o gamă largă de utilizatori, ținând seama de capacitatea entității de a influența sursa de informații externă.
- A3. În ceea ce privește un anumit set de informații, o persoană sau o organizație externă nu poate fi, în același timp, o sursă de informații externă, dar și un expert al conducerii, sau o organizație prestatoare de servicii sau un expert al auditorului.
- A4. Cu toate acestea, o persoană sau o organizație externă poate, de exemplu, să acționeze în calitate de expert al conducerii atunci când furnizează un anumit set de informații, dar poate acționa și ca o sursă de informații externă atunci când furnizează un set diferit de informații. În anumite circumstanțe, poate fi necesar un raționament profesional pentru a stabili dacă o persoană sau o organizație externă acționează ca sursă de informații externă sau ca expert al conducerii în ceea ce privește un anumit set de informații. În alte circumstanțe, distincția poate fi clară. De exemplu:
- O persoană sau o organizație externă poate, pe de o parte, furniza informații despre prețurile imobiliare care sunt adecvate pentru utilizarea de către o gamă largă de utilizatori, precum informații referitoare la o regiune geografică – care sunt accesibile publicului larg, și, pe de altă parte, poate acționa ca o sursă de informații externă cu privire la acel set de informații. Aceeași organizație externă poate acționa, de asemenea, ca expert al conducerii sau al auditorului în furnizarea de evaluări la cerere, în ceea ce privește portofoliul imobiliar al entității, adaptat, în mod specific, pentru faptele și circumstanțele entității.
 - Unele organizații actuale publice tabele privind numărul de decese pentru uz general care, atunci când sunt utilizate de o entitate, pot fi considerate informații dintr-o sursă de informații externă. Aceeași organizație actuarială poate fi, de asemenea, un expert al conducerii în

ceea ce privește diferite informații adaptate circumstanțelor specifice ale entității pentru a ajuta conducerea să stabilească datoria asociată pensiilor pentru mai multe planuri de pensii ale entității.

- O persoană sau o organizație externă poate deține cunoștințe în aplicarea modelelor pentru a estima valoarea justă a titlurilor de valoare pentru care nu există o piață observabilă. În cazul în care persoana sau organizația externă aplică aceste cunoștințe în realizarea unei estimări specifice pentru entitate, iar activitatea respectivă este utilizată de către conducere în întocmirea situațiilor sale financiare, persoana sau organizația externă acționează, probabil, în calitate de expert al conducerii în ceea ce privește informațiile respective. În cazul în care, pe de altă parte, persoana sau organizația externă respectivă nu furnizează publicului decât date referitoare la prețuri sau la prețuri referitoare la tranzacțiile private, iar entitatea utilizează aceste informații pentru aplicarea propriilor sale metode de estimare, persoana sau organizația externă acționează, probabil, în calitate de sursă de informații externă în ceea ce privește aceste informații.
- O persoană sau o organizație externă poate publica informații adecvate pentru o gamă largă de utilizatori despre riscuri sau condiții într-un anumit sector de activitate. Dacă sunt utilizate de către o entitate pentru a-și întocmi informațiile prezentate privind riscurile (de exemplu, în conformitate cu IFRS 7⁸), astfel de informații ar fi, în mod normal, considerate informații dintr-o sursă externă de informații. Cu toate acestea, dacă același tip de informații a fost solicitat, în mod special, de către entitate, în vederea utilizării cunoștințelor pentru a-și pregăti prezentările de informații privind aceste riscuri, adaptate circumstanțelor entității, persoana sau organizația externă acționează, probabil, în calitate de expert al conducerii.
- O persoană sau o organizație externă își poate aplica cunoștințele în furnizarea de informații despre tendințele actuale și viitoare ale pieței, pe care le consideră adecvate și pe care le pune la dispoziția unei game largi de utilizatori. În cazul în care sunt utilizate de entitate pentru a contribui la luarea deciziilor cu privire la ipotezele care urmează să fie folosite pentru a face estimări contabile, aceste informații pot fi considerate informații dintr-o sursă de informații externă. Dacă același tip de informații a fost solicitat de către entitate pentru a răspunde tendințelor actuale și viitoare, relevante pentru faptele și circumstanțele specifice ale entității, persoana sau organizația externă acționează, probabil, în calitate de expert al conducerii.

Probe de audit suficiente și adecvate (A se vedea punctul 6)

A5. Probele de audit sunt necesare pentru a sprijini opinia și raportul auditorului. Acestea sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, prin

⁸ Standardele Financiare Internaționale de Raportare (IFRS) 7, *Instrumente financiare: informații de furnizat*.

intermediul procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului. Acestea pot, totuși, include și informații obținute din alte surse, precum auditurile anterioare (cu condiția ca auditorul să fi determinat dacă au avut loc modificări de la data auditului anterior care ar putea afecta relevanța acestuia pentru auditul curent⁹) sau procedurile de control al calității ale unei firme efectuate pentru acceptarea sau continuarea relației cu clientul. În plus, registrele contabile ale entității și alte surse din interiorul entității reprezintă o sursă importantă de probe de audit. Este posibil ca informațiile care pot fi utilizate drept probe de audit să fi fost întocmite utilizând activitatea unui expert al conducerii sau să fi fost obținute dintr-o sursă externă de informații. Probele de audit cuprind atât informații care susțin și confirmă aserțiunile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de aserțiuni. În plus, în anumite cazuri, absența informațiilor (de exemplu, refuzul conducerii de a furniza o declarație solicitată) este utilizată de către auditor și, în consecință, aceasta constituie, de asemenea, o probă de audit.

- A6. O mare parte din activitatea auditorului în formularea opiniei de audit constă în obținerea și evaluarea probelor de audit. Procedurile de audit în vederea obținerii probelor de audit pot include inspecția, observarea, confirmarea, recalcularea, reefectuarea activității și proceduri analitice, deseori în anumite combinații, în plus față de interviuare. Cu toate că interviuarea poate furniza probe de audit importante și poate chiar oferi probe ale unei denaturări, doar interviuarea nu furnizează suficiente probe de audit ale absenței unei denaturări semnificative la nivelul aserțiunilor, nici ale eficacității cu care funcționează controalele.
- A7. Așa cum se explică în ISA 200¹⁰, asigurarea rezonabilă este obținută atunci când auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit (adică riscul ca auditorul să exprime o opinie neadecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ) la un nivel acceptabil de scăzut.
- A8. Suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit sunt interdependente. Suficiența este un indicator al cantității probelor de audit. Cantitatea probelor de audit necesare este afectată de evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare (cu cât riscurile evaluate sunt mai ridicate, cu atât este mai probabil să fie necesare mai multe probe de audit) și, de asemenea, de calitatea acestor probe de audit (cu cât calitatea este mai ridicată, cu atât este mai probabil să fie necesare mai puține probe de audit). Totuși, obținerea unei cantități mai mari de probe de audit nu poate compensa calitatea scăzută a acestora.
- A9. Gradul de adecvare reprezintă un indicator al calității probelor de audit, respectiv, relevanța și credibilitatea lor în sprijinirea concluziilor pe care se bazează opinia auditorului. Credibilitatea probelor este influențată de sursa și natura lor, și depinde de circumstanțele individuale în care sunt obținute.

9 ISA 315 (Revizuit), punctul 9.

10 ISA 200, punctul 5.

A10. ISA 330 impune auditorului să concluzioneze dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate.¹¹ Măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut și, prin urmare, pentru a-i permite auditorului să ajungă la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia este un aspect ce ține de raționamentul profesional. ISA 200 cuprinde discuții asupra unor aspecte precum natura procedurilor de audit, caracterul oportun al raportării financiare și echilibrul dintre cost și beneficiu, care sunt factori relevanți atunci când auditorul își exercită raționamentul profesional cu privire la măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate.

Sursele probelor de audit

A11. Unele probe de audit sunt obținute prin efectuarea de proceduri de audit pentru testarea registrelor contabile, de exemplu, prin analiză și revizuire, repetarea executării procedurilor efectuate în procesul de raportare financiară și reconcilierea tipurilor și aplicărilor conexe ale aceluiași informații. Prin efectuarea unor astfel de proceduri de audit, auditorul poate stabili dacă registrele contabile sunt consecvente la nivel intern și în concordanță cu situațiile financiare.

A12. De obicei, se obține un nivel mai mare de asigurare din probe de audit consecvente, obținute din surse diferite sau de natură diferită decât din elemente ale probelor de audit analizate în mod izolat. De exemplu, coroborarea informațiilor obținute dintr-o sursă independentă de entitate poate crește nivelul de asigurare pe care auditorul îl obține din probele de audit generate intern, precum probele existente în registrele contabile, minutele întâlnirilor sau într-o declarație a conducerii.

A13. Informațiile din surse independente de entitate pe care auditorul le poate utiliza drept probe de audit pot include confirmări de la terțe părți, rapoarte ale analiștilor și date comparabile cu privire la concurență (date de referință).

Proceduri de audit pentru obținerea probelor de audit

A14. Așa cum se prevede și se explică mai detaliat în ISA 315 (Revizuit) și ISA 330, probele de audit pentru formularea unor concluzii rezonabile pe care să se bazeze opinia auditorului sunt obținute efectuând:

- (a) Proceduri de evaluare a riscului și
- (b) Proceduri suplimentare de audit, care cuprind:
 - (i) Teste ale controalelor, atunci când acestea sunt prevăzute de ISA sau când auditorul a ales să le efectueze și
 - (ii) Proceduri de fond, inclusiv teste de detaliu și proceduri analitice de fond.

A15. Procedurile de audit descrise la punctele A18-A29 de mai jos pot fi utilizate drept proceduri de evaluare a riscului, teste ale controalelor sau proceduri de

¹¹ ISA 330, punctul 26.

fond, în funcție de contextul în care acestea sunt aplicate de auditor. Așa cum se explică în ISA 330, probele de audit obținute în urma auditurilor anterioare pot furniza, în anumite circumstanțe, probe de audit adecvate atunci când auditorul efectuează proceduri de audit pentru a stabili menținerea relevanței acestora.¹²

- A16. Natura și plasarea în timp a procedurilor de audit care vor fi utilizate pot fi afectate de faptul că unele dintre datele contabile și alte informații pot fi disponibile doar în format electronic sau numai în anumite momente ori perioade de timp. De exemplu, documentele-sursă, precum bonurile de comandă sau facturile, pot exista doar în format electronic atunci când entitatea utilizează comerțul electronic sau pot fi înlăturate după scanare atunci când entitatea utilizează sisteme de procesare a imaginilor în vederea facilitării stocării și consultării acestora.
- A17. Se poate ca anumite informații electronice să nu poată fi recuperate după o perioadă de timp specificată, de exemplu, dacă fișierele sunt modificate sau dacă nu există fișiere de backup. În consecință, auditorul poate considera necesar, ca urmare a politicilor de păstrare a datelor ale unei entități, să solicite păstrarea anumitor informații în vederea revizuirii de către auditor sau să efectueze proceduri de audit la un moment în care informațiile sunt disponibile.

Inspecția

- A18. Inspecția implică examinarea înregistrărilor sau a documentelor interne sau externe în formă tipărită, electronică sau sub altă formă ori o examinare fizică a unui activ. Inspecția înregistrărilor și a documentelor furnizează probe de audit cu diferite grade de credibilitate, în funcție de natura și sursa acestora și, în cazul înregistrărilor și documentelor interne, de eficacitatea controalelor exercitate asupra întocmirii acestora. Un exemplu de inspecție utilizată ca test al controalelor îl constituie inspecția înregistrărilor pentru verificarea autorizării.
- A19. Unele documente reprezintă probe de audit directe ale existenței unui activ, de exemplu, un document care constituie un instrument financiar cum ar fi o acțiune sau o obligațiune. Inspecția unor astfel de documente poate să nu ofere neapărat o probă de audit cu privire la valoare sau la dreptul de proprietate. În plus, inspecția unui contract semnat poate furniza probe de audit relevante pentru aplicarea de către entitate a politicilor contabile, precum recunoașterea veniturilor.
- A20. Inspecția imobilizărilor corporale poate furniza probe de audit credibile cu privire la existența lor, dar nu neapărat cu privire la drepturile și obligațiile entității sau la evaluarea activelor. Inspecția elementelor individuale de natura stocurilor poate însoți observarea inventarierii.

¹² ISA 330, punctul A35.

Observarea

A21. Observarea constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri care este efectuat(ă) de alte părți, de exemplu, observarea de către auditor a inventarierii efectuate de către personalul entității ori a efectuării activităților de control. Observarea furnizează probe de audit cu privire la efectuarea unui proces sau a unei proceduri, dar este limitată la momentul specific în care are loc observarea și de faptul că ideea de a fi observat poate afecta modul în care se desfășoară procesul sau procedura respectiv(ă). A se vedea ISA 501 pentru îndrumări suplimentare cu privire la inventariere.¹³

Confirmarea externă

A22. O confirmare externă reprezintă proba de audit obținută de auditor, sub formă de răspuns scris adresat direct auditorului de către o terță parte (partea care confirmă), în format tipărit, electronic sau în alt format. Procedurile de confirmare externă sunt adesea relevante atunci când tratează aserțiunile asociate cu anumite solduri ale conturilor și elementele acestora. Totuși, nu este necesară limitarea confirmărilor externe doar la soldurile conturilor. De exemplu, auditorul poate solicita confirmarea termenilor acordurilor sau tranzacțiilor pe care o entitate le-a încheiat cu terțe părți; solicitarea confirmării poate avea scopul de a afla dacă a fost adusă vreo modificare contractului și, dacă da, care sunt detaliile relevante. Procedurile de confirmare externă sunt utilizate, de asemenea, pentru a obține probe de audit cu privire la absența anumitor condiții, de exemplu, absența unui „acord secundar” care poate influența recunoașterea veniturilor. A se vedea ISA 505 pentru îndrumări suplimentare.¹⁴

Recalcularea

A23. Recalcularea constă în verificarea acurateței matematice a documentelor sau a înregistrărilor. Recalcularea poate fi efectuată manual sau electronic.

Reefectuarea activității

A24. Reefectuarea activității implică executarea de către auditor, în mod independent, a procedurilor sau a controalelor care au fost efectuate inițial ca parte a controlului intern al entității.

Proceduri analitice

A25. Procedurile analitice constau în evaluări ale informațiilor financiare efectuate prin intermediul unei analize a relațiilor plauzibile dintre date, atât financiare, cât și nefinanciare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, acele investigații considerate a fi necesare cu privire la fluctuațiile sau relațiile identificate care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau care diferă semnificativ de valorile previzionate. A se vedea ISA 520 pentru îndrumări suplimentare.

13 ISA 501, *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate.*

14 ISA 505, *Confirmări externe.*

Intervievarea

- A26. Intervievarea constă în solicitarea de informații, atât financiare, cât și nefinanciare, de la persoane în cunoștință de cauză din interiorul sau din afara entității. Intervievarea este utilizată foarte mult pe parcursul auditului pe lângă alte proceduri de audit. Intervievările pot varia de la interviuri scrise oficiale la interviuri verbale neoficiale. Evaluarea răspunsurilor la interviuri reprezintă o parte integrantă a procesului de interviu.
- A27. Răspunsurile la interviuri pot oferi auditorului informații pe care nu le deținea anterior sau care se coroborează cu probele de audit. În mod alternativ, răspunsurile pot furniza informații care diferă în mod semnificativ de alte informații pe care le-a obținut auditorul, de exemplu, informații cu privire la posibilitatea de evitare a controalelor de către conducere. În unele cazuri, răspunsurile la interviuri furnizează auditorului o bază pentru modificarea sau efectuarea unor proceduri suplimentare de audit.
- A28. Deși coroborarea probelor obținute prin intermediul interviurii este deseori deosebit de importantă, în cazul interviurilor cu privire la intenția conducerii, informațiile disponibile care să susțină intențiile conducerii pot fi limitate. În aceste cazuri, înțelegerea modului în care conducerea și-a respectat în trecut intențiile declarate, a motivelor declarate de conducere în ceea ce privește alegerea unei anumite căi de acțiune și a capacității conducerii de a urma o anumită cale de acțiune poate furniza informații relevante care să fie coroborate cu probele obținute prin interviu.
- A29. În ceea ce privește unele aspecte, auditorul poate considera necesar să obțină declarații scrise din partea conducerii și, după caz, din partea persoanelor responsabile cu guvernanta care să confirme răspunsurile la interviuri verbale. A se vedea ISA 580 pentru îndrumări suplimentare.¹⁵

Informații care vor fi utilizate drept probe de audit

Relevanța și credibilitatea (A se vedea punctul 7)

- A30. Așa cum se menționează la punctul A5, deși probele de audit sunt obținute, în primul rând, în urma procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului, acestea pot include, de asemenea, informații obținute din alte surse, cum ar fi auditurile anterioare, în anumite circumstanțe, procedurile de control al calității ale unei firme pentru acceptarea și continuarea relației cu un client, și conformarea cu anumite responsabilități suplimentare potrivit legislației, reglementărilor sau cerințelor etice relevante (de exemplu, în ceea ce privește neconformitatea unei entități cu legile și reglementările). Calitatea tuturor probelor de audit este afectată de relevanța și credibilitatea informațiilor pe care acestea se bazează.

Relevanța

- A31. Relevanța se referă la legătura logică sau relația cu obiectivul procedurii de audit și, după caz, aserțiunea luată în considerare. Relevanța informațiilor

¹⁵ ISA 580, *Declarații scrise*.

care vor fi utilizate drept probe de audit poate fi afectată de intenția testării. De exemplu, dacă scopul unei proceduri de audit este testarea pentru o posibilă supraevaluare în ceea ce privește existența sau evaluarea datoriilor comerciale, testarea datoriilor comerciale înregistrate poate fi o procedură de audit relevantă. Pe de altă parte, atunci când se testează o subevaluare în ceea ce privește existența sau evaluarea datoriilor comerciale, testarea datoriilor comerciale înregistrate nu ar fi relevantă, însă ar putea fi relevantă testarea unor informații precum plățile ulterioare, facturile neplătite, situațiile furnizorilor și rapoartele de recepție fără facturi corespondente.

- A32. Un set dat de proceduri de audit poate furniza probe de audit care sunt relevante pentru anumite aserțiuni, dar nu și pentru altele. De exemplu, inspectarea documentelor aferente colectării creanțelor după finalul perioadei poate furniza probe de audit cu privire la existență și evaluare, dar nu neapărat cu privire la delimitarea exercițiilor financiare. În mod similar, obținerea de probe de audit referitoare la o anumită aserțiune, de exemplu, existența unui stoc, nu reprezintă un substitut pentru obținerea de probe de audit referitoare la o altă aserțiune, de exemplu, evaluarea aceluși stoc. Pe de altă parte, probele de audit obținute din diferite surse sau de natură diferită pot fi deseori relevante pentru aceeași aserțiune.
- A33. Testele controalelor au scopul de a evalua eficacitatea cu care funcționează controalele în prevenirea sau detectarea și corectarea denaturărilor semnificative de la nivelul aserțiunilor. Conceperea de teste ale controalelor în vederea obținerii de probe de audit relevante include identificarea condițiilor (caracteristici sau atribute) care indică funcționarea unui control și a condițiilor de abatere care arată abaterile de la funcționarea adecvată. Prezența sau absența acestor condiții poate fi testată de către auditor.
- A34. Procedurile de fond au rolul de a detecta denaturările semnificative de la nivelul aserțiunilor. Acestea cuprind teste de detaliu și proceduri analitice de fond. Elaborarea procedurilor de fond include identificarea condițiilor relevante în contextul testului care constituie o denaturare în aserțiunea relevantă.

Credibilitatea

- A35. Credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate drept probe de audit, și deci a probelor de audit *in sine*, este influențată de sursa și natura lor și de circumstanțele în care sunt obținute, inclusiv de controalele asupra întocmirii și păstrării lor, dacă acestea sunt relevante. Așadar, generalizările cu privire la credibilitatea diferitelor tipuri de probe de audit fac obiectul unor excepții importante. Chiar și atunci când informațiile care vor fi utilizate drept probe de audit sunt obținute din surse externe entității, pot exista circumstanțe care ar putea afecta credibilitatea lor. De exemplu, este posibil ca informațiile obținute dintr-o sursă externă independentă să nu fie credibile dacă sursa nu este în cunoștință de cauză sau unui expert al conducerii îi poate lipsi obiectivitatea. Deși se recunoaște faptul că ar putea exista excepții, următoarele generalizări cu privire la credibilitatea probelor de audit pot fi utile:

- Credibilitatea probelor de audit este mai mare atunci când acestea sunt obținute din surse independente din afara entității.
- Credibilitatea probelor de audit care sunt generate intern este mai mare atunci când controalele aferente impuse de entitate, inclusiv cele cu privire la întocmirea și păstrarea lor, sunt eficace.
- Probele de audit obținute direct de auditor (de exemplu, observarea aplicării unui control) sunt mai credibile decât probele de audit obținute indirect sau prin deducție (de exemplu, interviuarea cu privire la aplicarea unui control).
- Probele de audit în format documentat, indiferent dacă sunt tipărite, electronice sau pe alt suport, sunt mai credibile decât probele obținute verbal (de exemplu, o înregistrare scrisă concomitentă a unei întâlniri este mai credibilă decât o declarație verbală ulterioară privind aspectele discutate).
- Probele de audit furnizate de documentele originale sunt mai credibile decât probele de audit furnizate prin intermediul fotocopiilor sau facsimilelor ori al documentelor care au fost filmate, digitalizate sau transpuse în alt mod în format electronic, a căror credibilitate poate depinde de controalele asupra întocmirii și păstrării lor.

- A36. ISA 520 furnizează îndrumări suplimentare cu privire la credibilitatea datelor utilizate în scopul conceperii de proceduri analitice drept proceduri de fond.¹⁶
- A37. ISA 240 tratează circumstanțele în care auditorul are motive să creadă că un document se poate să nu fie autentic sau se poate să fi fost modificat fără ca acea modificare să îi fie prezentată auditorului.¹⁷
- A38. ISA 250 (Revizuit)¹⁸ furnizează îndrumări suplimentare referitoare la conformarea auditorului cu orice responsabilități suplimentare prevăzute de legi, reglementări sau cerințe etice relevante cu privire la cazurile identificate sau suspectate de neconformitate a unei entități cu legile sau reglementările, care ar putea furniza informații suplimentare relevante pentru activitatea auditorului în conformitate cu standardele ISA și pentru evaluarea implicațiilor unor astfel de neconformități asupra altor aspecte ale auditului.

Surse de informații externe

- A39. Potrivit punctului 7, auditorul trebuie să țină seama de relevanța și credibilitatea informațiilor obținute de la o sursă de informații externă care urmează să fie utilizate ca probe de audit, indiferent dacă informațiile respective au fost utilizate de către entitate pentru întocmirea situațiilor financiare sau au

¹⁶ ISA 520, punctul 5 (a).

¹⁷ ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*, punctul 14.

¹⁸ ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, punctul 9.

fost obținute de către auditor. Pentru informațiile obținute dintr-o sursă de informații externă, auditorul poate, în anumite cazuri, ține seama de probe de audit legate de sursa de informații externă sau de pregătirea informațiilor de către sursa de informații externă, obținute prin conceperea și efectuarea unor proceduri suplimentare de audit, în conformitate cu ISA 330 sau, după caz, ISA 540 (Revizuit).¹⁹

- A40. Obținerea unei înțelegeri a motivului pentru care conducerea sau, dacă este cazul, un expert al conducerii utilizează o sursă de informații externă și a modului în care a fost luată în considerare relevanța și credibilitatea informațiilor (inclusiv acuratețea și exhaustivitatea acestora) poate contribui la informarea auditorului cu privire la relevanța și credibilitatea informațiilor respective.
- A41. Următorii factori pot fi importanți atunci când se ține seama de relevanța și credibilitatea informațiilor obținute dintr-o sursă de informații externă, inclusiv acuratețea și exhaustivitatea acestora, luând în considerare faptul că unii dintre acești factori pot fi relevanți numai atunci când informațiile au fost utilizate de către conducere la întocmirea situațiilor financiare sau au fost obținute de către auditor:
- Natura și autoritatea sursei de informații externe. De exemplu, o bancă centrală sau un instituție publică de statistică, având autoritate în virtutea legii de a furniza publicului informații aferente unui sector specific, poate fi considerată o autoritate pentru anumite tipuri de informații,
 - Capacitatea de a influența informațiile obținute, prin relațiile dintre entitate și sursa de informații,
 - Competența și reputația sursei de informații externe în ceea ce privește informațiile, inclusiv dacă, după raționamentul profesional al auditorului, informațiile sunt furnizate, în mod obișnuit, de către o sursă cu un istoric de furnizare a unor informații credibile,
 - Experiența anterioară a auditorului cu credibilitatea informațiilor furnizate de sursa de informații externă,
 - Dovada acceptării în piață, de către utilizatori, a relevanței sau a credibilității informațiilor provenite de la o sursă de informații externă într-un scop similar celui pentru care informațiile au fost utilizate de conducere sau de auditor,
 - Măsura în care entitatea dispune de controale legate de relevanța și credibilitatea informațiilor obținute și utilizate,
 - Măsura în care sursa de informații externă acumulează informații generale despre piață sau se angajează direct în „stabilirea” tranzacțiilor pe piață,

19 ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*.

- Măsura în care informațiile sunt adecvate pentru utilizare, în modul în care sunt utilizate, și, dacă este cazul, măsura în care au fost elaborate ținând seama de cadrul de raportare financiară aplicabil,
- Informațiile alternative care ar putea contrazice informațiile utilizate,
- Natura și amploarea avertismentelor sau a alte clauze restrictive referitoare la informațiile obținute,
- Informațiile privind metodele utilizate la pregătirea documentației, modul în care sunt aplicate metodele, inclusiv, după caz, modul în care au fost utilizate modelele în această aplicare, precum și controalele asupra metodelor și
- Atunci când sunt disponibile, informațiile relevante pentru evaluarea caracterului adecvat al ipotezelor și al altor date utilizate de sursele de informații externe în elaborarea informațiilor obținute.

A42. Natura și măsura în care auditorul ia în considerare acești factori depind de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor pentru care utilizarea informațiilor externe este relevantă, de măsura în care utilizarea informațiilor respective este relevantă pentru motivele care stau la baza evaluării riscurilor de denaturare semnificativă și de posibilitatea ca informațiile provenite de la sursa de informații externă să nu fie credibile (de exemplu, dacă provin dintr-o sursă credibilă sau nu). După luarea în considerare a aspectelor descrise la punctul A39, auditorul poate stabili dacă este necesară o mai bună înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern, în conformitate cu ISA 315, sau dacă procedurile suplimentare de audit, în conformitate cu ISA 330²⁰ și ISA 540 (Revizuit)²¹, după caz, sunt adecvate în aceste circumstanțe, pentru a răspunde evaluării riscurilor de denaturări semnificative legate de utilizarea informațiilor dintr-o sursă de informații externă. Aceste proceduri pot include:

- Efectuarea unei comparații între informațiile obținute de la sursa de informații externă și informațiile obținute de la o altă sursă de informații independentă.
- Obținerea unei înțelegeri a controalelor pe care conducerea le-a impus pentru a evalua credibilitatea informațiilor provenite din surse de informații externe și, eventual, pentru a testa eficacitatea operațională a acestor controale, atunci când aceste proceduri sunt relevante pentru a analiza utilizarea de către conducere a unei surse de informații externă.
- Efectuarea de proceduri pentru a obține informații de la sursa de informații externă pentru a înțelege procesele, tehnicile și ipotezele sale, în scopul identificării, înțelegerii și, atunci când este cazul, testării eficacității operaționale a controalelor sale.

20 ISA 330, punctul 6.

21 ISA 540 (Revizuit), punctul 30.

- A43. În unele situații, poate exista un singur furnizor pentru anumite informații – de exemplu, informații provenite de la o bancă centrală sau de la un guvern, precum rata inflației – sau un singur organism dintr-un anumit sector, recunoscut oficial. În astfel de cazuri, stabilirea de către auditor a naturii și a amplitudinii procedurilor de audit care pot fi adecvate în aceste circumstanțe este influențată de natura și credibilitatea sursei informațiilor, de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la care sunt relevante informațiile externe respective și de măsura în care utilizarea acestor informații este relevantă pentru motivele care stau la baza evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, atunci când informațiile provin dintr-o sursă credibilă și cu autoritate, amploarea procedurilor suplimentare de audit ale auditorului poate fi mai puțin extinsă și se poate limita, de exemplu, la coroborarea informațiilor, consultând un site web sau o publicație a sursei. În alte cazuri, dacă o sursă nu este evaluată ca fiind credibilă, auditorul poate stabili că sunt adecvate proceduri mai extinse și, în absența oricărei surse de informații independente care să permită o comparație, poate analiza dacă efectuarea unor proceduri în vederea obținerii de informații de la sursa de informații externă, atunci când sunt practice, este adecvată pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate.
- A44. În cazul în care auditorul nu dispune de o bază suficientă pentru a evalua relevanța și credibilitatea informațiilor provenite dintr-o sursă de informații externă, acesta poate limita aria de aplicare dacă nu pot fi obținute probe de audit suficiente și adecvate prin proceduri alternative. Orice limitare impusă a ariei de aplicare este evaluată în conformitate cu cerințele din ISA 705 (Revizuit).²²

Credibilitatea informațiilor emise de un expert al conducerii (A se vedea punctul 8)

- A45. Întocmirea situațiilor financiare ale unei entități poate necesita competențe într-un alt domeniu decât contabilitatea sau auditul, cum ar fi calcule actuale, evaluări sau date tehnice. Entitatea poate angaja sau contracta experți în aceste domenii pentru a obține competențele necesare întocmirii situațiilor financiare. Neluarea acestor măsuri atunci când astfel de competențe sunt necesare crește riscul de denaturare semnificativă.
- A46. Atunci când informațiile care vor fi utilizate drept probe de audit au fost întocmite utilizând activitatea unui expert al conducerii, se aplică cerința de la punctul 8 din prezentul ISA. De exemplu, o persoană sau o organizație poate deține competențe în aplicarea modelelor de estimare a valorii juste a titlurilor de valoare pentru care nu există nicio piață observabilă. Dacă persoana sau organizația aplică respectivele competențe în realizarea unei estimări pe care entitatea o utilizează la întocmirea situațiilor sale financiare, persoana sau organizația este un expert al conducerii și se aplică punctul 8. Dacă, pe de altă parte, persoana sau organizația respectivă furnizează doar date privind prețurile tranzacțiilor private care nu sunt disponibile entității prin alte mijloace și pe care entitatea le utilizează pentru propriile sale metode

²² ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*, punctul 13.

de estimare, aceste informații, dacă sunt utilizate drept probe de audit, fac obiectul punctului 7 din prezentul ISA, dar nu reprezintă recurgerea de către entitate la un expert al conducerii.

A47. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit legate de cerința de la punctul 8 din prezentul ISA pot fi afectate de aspecte precum:

- Natura și complexitatea aspectului cu care are legătură expertul conducerii.
- Riscurile de denaturare semnificativă aferente aspectului.
- Disponibilitatea de surse alternative pentru probele de audit.
- Natura, aria de aplicare și obiectivele activității expertului conducerii.
- Măsura în care expertul conducerii este angajat de către entitate sau este o parte contractată de către aceasta pentru furnizarea serviciilor relevante.
- Măsura în care conducerea poate controla sau influența activitatea expertului conducerii.
- Măsura în care expertul conducerii se supune unor standarde de performanță tehnică ori altor cerințe profesionale sau aferente sectorului de activitate.
- Natura și amploarea oricăror controale din cadrul entității cu privire la activitatea expertului conducerii.
- Cunoștințele și experiența auditorului cu privire la domeniul de competență al expertului conducerii.
- Experiența anterioară a auditorului cu privire la activitatea aceluiași expert.

Competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al conducerii (A se vedea punctul 8(a))

A48. Competența se referă la natura și nivelul de experiență a expertului conducerii. Capacitatea se referă la abilitatea expertului conducerii de a-și pune în aplicare competența în circumstanțele date. Factorii care influențează capacitatea pot include, de exemplu, localizarea geografică și disponibilitatea timpului și a resurselor. Obiectivitatea se referă la efectele posibile pe care le-ar putea avea subiectivismul, conflictele de interese sau influența altor părți asupra raționamentului profesional sau de afaceri al expertului conducerii. Competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al conducerii, precum și orice controale din cadrul entității cu privire la activitatea aceluiași expert reprezintă factori importanți în raport cu credibilitatea oricăror informații emise de un expert al conducerii.

A49. Informațiile referitoare la competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al conducerii pot proveni dintr-o varietate de surse, precum:

- Experiența personală legată de activitatea anterioară a aceluși expert.
- Discuțiile cu acel expert.
- Discuțiile cu alte părți care sunt familiarizate cu activitatea aceluși expert.
- Cunoștințele referitoare la calificările aceluși expert, calitatea sa de membru al unui organism profesional sau al unei asociații din sectorul de activitate, autorizația de practică ori alte forme de recunoaștere externă.
- Articole publicate sau cărți scrise de acel expert.
- Un expert al auditorului, dacă există, care îl asistă pe auditor în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la informațiile emise de expertul conducerii.

A50. Aspectele relevante pentru evaluarea competenței, capacității și obiectivității unui expert al conducerii includ măsura în care activitatea aceluși expert face obiectul unor standarde de performanță tehnică ori al altor cerințe profesionale sau aferente sectorului de activitate, de exemplu, standarde de etică sau alte cerințe care decurg din calitatea de membru al unui organism profesional sau al unei asociații din sectorul de activitate, standarde de acreditare ale unui organism de autorizare sau cerințe impuse prin legi ori reglementări.

A51. Alte aspecte care pot fi relevante includ:

- Relevanța competenței expertului conducerii în raport cu aspectul pentru care va fi utilizată activitatea aceluși expert, inclusiv orice specializări din domeniul aceluși expert. De exemplu, un anumit actuar poate fi specializat în asigurări de bunuri și împotriva accidentelor, dar poate avea o experiență limitată în ceea ce privește calculul pensiilor.
- Competența expertului conducerii cu privire la cerințele de contabilitate relevante, de exemplu, cunoștințe privind ipotezele și metodele, inclusiv modelele, acolo unde sunt aplicabile, care sunt consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Măsura în care evenimentele neașteptate, modificările condițiilor sau probele de audit obținute din rezultatele procedurilor de audit indică faptul că ar putea fi necesară reanalizarea evaluării inițiale a competenței, capacității și obiectivității expertului conducerii pe măsură ce auditul avansează.

A52. O mare varietate de circumstanțe pot amenința obiectivitatea, de exemplu, amenințările de interes propriu, de reprezentare, de familiaritate, de autorevizuire și de intimidare. Măsurile de protecție pot reduce astfel de amenințări, iar acestea pot fi create fie de structuri externe (de exemplu, profesia expertului conducerii, legi sau reglementări), fie de mediul de activitate a expertului conducerii (de exemplu, politicile și procedurile de control al calității).

- A53. Cu toate că măsurile de protecție nu pot elimina toate amenințările la adresa obiectivității unui expert al conducerii, amenințările precum cele generate de intimidare pot fi mai puțin importante în cazul unui expert contractat de entitate decât în cazul unui expert angajat de entitate, iar eficacitatea măsurilor de protecție precum politicile și procedurile de control al calității poate fi mai ridicată. Din cauză că amenințarea la adresa obiectivității generată de calitatea de angajat al entității va fi prezentă permanent, nu se poate considera, în general, că este mai probabil ca un expert angajat de entitate să fie mai obiectiv decât alți angajați ai entității.
- A54. Atunci când se evaluează obiectivitatea unui expert contractat de entitate, poate fi relevant să se discute cu conducerea și cu acel expert orice interese și relații care pot genera amenințări la adresa obiectivității expertului și orice măsuri de protecție aplicabile, inclusiv orice cerințe profesionale aplicabile expertului și să se evalueze dacă măsurile de protecție sunt adecvate. Interesele și relațiile care generează amenințări pot include:
- Interese financiare.
 - Relații de afaceri și relații personale.
 - Furnizarea altor servicii.

Înțelegerea activității expertului conducerii (A se vedea punctul 8(b))

- A55. Înțelegerea activității expertului conducerii include înțelegerea domeniului de competență relevant. Înțelegerea domeniului de competență relevant poate fi obținută în paralel cu determinarea de către auditor a măsurii în care auditorul deține competența necesară pentru a evalua activitatea expertului conducerii sau dacă auditorul are nevoie de un expert al auditorului în acest sens.²³
- A56. Aspectele legate de domeniul de activitate al expertului conducerii relevante pentru înțelegerea acestuia de către auditor pot include:
- Măsura în care domeniul de activitate al celui expert conține specializări care sunt relevante pentru audit.
 - Măsura în care se aplică orice standarde profesionale sau de alt tip și orice cerințe legale sau de reglementare.
 - Tipul de ipoteze și metode utilizate de către expertul conducerii și măsura în care acestea sunt general acceptate în domeniul de activitate al celui expert și sunt adecvate în scopuri de raportare financiară.
 - Natura datelor interne și externe sau a informațiilor pe care le utilizează expertul conducerii.
- A57. În cazul unui expert al conducerii contractat de către entitate, va exista, în mod normal, o scrisoare de misiune sau altă formă scrisă de acord între entitate și acel expert. Evaluarea celui acord pentru înțelegerea activității

23 ISA 620, punctul 7.

expertului conducerii poate ajuta auditorul să determine gradul de adecvare al următoarelor aspecte pentru scopurile auditorului:

- Natura, aria de aplicare și obiectivele activității aceluși expert,
- Rolurile și responsabilitățile conducerii, respectiv ale aceluși expert și
- Natura, plasarea în timp și amplexarea comunicării dintre conducere și aceluși expert, inclusiv forma oricărui raport care urmează să fie furnizat de aceluși expert.

A58. În cazul unui expert al conducerii angajat de către entitate, este mai puțin probabil să existe un astfel de acord scris. Intervievarea expertului și a altor membri ai conducerii poate reprezenta metoda cea mai adecvată pentru ca auditorul să obțină înțelegerea necesară.

Evaluarea gradului de adecvare al activității expertului conducerii (A se vedea punctul 8(c))

A59. Considerentele în evaluarea gradului de adecvare al activității expertului conducerii drept probă de audit pentru aserțiunea relevantă pot include:

- Relevanța și caracterul rezonabil al constatărilor sau concluziilor aceluși expert, consecvența lor cu alte probe de audit și măsura în care au fost reflectate adecvat în situațiile financiare,
- Măsura în care activitatea aceluși expert implică utilizarea unor ipoteze și metode semnificative, relevanța și caracterul rezonabil al acelor ipoteze și metode,
- Măsura în care activitatea aceluși expert implică o utilizare semnificativă a datelor-sursă, relevanța, exhaustivitatea și acuratețea acelor date-sursă și
- Măsura în care activitatea aceluși expert implică utilizarea informațiilor din surse externe de informații, relevanța și credibilitatea acelor informații.

Informațiile emise de entitate și utilizate în scopurile auditorului (A se vedea punctul 9(a)-(b))

A60. Pentru ca auditorul să obțină probe de audit credibile, informațiile emise de entitate care sunt utilizate la efectuarea procedurilor de audit trebuie să fie suficient de complete și precise. De exemplu, eficacitatea auditării veniturilor prin aplicarea unor prețuri standard pentru înregistrările volumului de vânzări este afectată de acuratețea informațiilor referitoare la prețuri și de exhaustivitatea și acuratețea datelor referitoare la volumul vânzărilor. În mod similar, dacă auditorul intenționează să testeze o anumită caracteristică (de exemplu, autorizarea) a unei populații (de exemplu, plățile), rezultatele testului vor fi mai puțin credibile dacă populația din cadrul căreia sunt selectate elementele în vederea testării nu este completă.

- A61. Obținerea probelor de audit cu privire la acuratețea și exhaustivitatea acestor informații poate fi desfășurată concomitent cu procedurile de audit efective aplicate informațiilor atunci când obținerea acestor probe de audit face parte integrantă din procedurile de audit în sine. În alte situații se poate ca auditorul să fi obținut probe de audit privind acuratețea și exhaustivitatea acestor informații prin testarea controalelor asupra întocmirii și păstrării informațiilor. Totuși, în unele situații, auditorul poate decide că sunt necesare proceduri de audit suplimentare.
- A62. În unele cazuri, auditorul poate intenționa să utilizeze informațiile emise de entitate în alte scopuri de audit. De exemplu, auditorul poate intenționa să folosească parametrii de performanță ai entității în scopul procedurilor analitice sau să folosească informațiile entității emise în scopul activităților de monitorizare, cum ar fi rapoartele funcției de audit intern. În astfel de cazuri, gradul de adecvare al probelor de audit obținute este afectat de măsura în care informațiile sunt suficient de exacte sau detaliate pentru scopurile auditorului. De exemplu, parametrii de performanță utilizați de conducere pot să nu fie destul de exacti pentru a detecta denaturările semnificative.

Selectarea elementelor de testat pentru obținerea probelor de audit (A se vedea punctul 10)

- A63. Un test eficace furnizează probe de audit adecvate în măsura în care, împreună cu alte probe de audit obținute sau care urmează a fi obținute, vor fi suficiente în scopurile auditorului. În selectarea elementelor de testat, auditorului i se impune, potrivit punctului 7, să determine relevanța și credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate drept probe de audit; celălalt aspect al eficacității (suficiența) reprezintă un considerent important în selectarea elementelor de testat. Mijloacele disponibile auditorului pentru selectarea elementelor de testat sunt:

- (a) Selectarea tuturor elementelor (examinarea 100%),
- (b) Selectarea unor elemente specifice și
- (c) Eșantionarea în audit.

Aplicarea oricăruia dintre aceste mijloace sau a unei combinații între ele poate fi adecvată în funcție de circumstanțele specifice, de exemplu, riscurile de denaturare semnificativă aferente aserțiunii testate, precum și de caracterul practic și eficiența diferitelor mijloace.

Selectarea tuturor elementelor

- A64. Auditorul poate decide că va fi cel mai adecvat să examineze întreaga populație de elemente care alcătuiesc o clasă de tranzacții sau de solduri ale conturilor (sau un strat din cadrul acelei populații). Examinarea 100% nu este probabilă în cazul testelor controalelor; este, însă, mai obișnuită în cazul testelor de detaliu. Examinarea 100% poate fi adecvată atunci când, de exemplu:

- Populația este constituită dintr-un număr mic de elemente cu valoare mare,
- Există un risc semnificativ și alte mijloace nu furnizează probe de audit suficiente și adecvate, sau
- Natura repetitivă a unui calcul sau a altui proces efectuat automat de un sistem informațional face ca o examinare să fie 100% rentabilă.

Selectarea unor elemente specifice

A65. Auditorul poate decide să selecteze anumite elemente din cadrul unei populații. În luarea acestei decizii, factorii care pot fi relevanți includ înțelegerea entității de către auditor, riscurile de denaturare semnificativă evaluate și caracteristicile populației care este testată. Selectarea elementelor specifice pe baza raționamentului este supusă unui risc asociat altor factori decât eșantionarea. Elementele specifice selectate pot include:

- *Elemente cu valoare mare sau elemente-cheie.* Auditorul poate decide să selecteze elemente specifice din cadrul unei populații deoarece valoarea acestora este ridicată sau prezintă alte caracteristici, de exemplu, elemente suspecte, neobișnuite, predispuse în mod specific la risc sau care au fost, în trecut, supuse erorii.
- *Toate elementele care depășesc o anumită valoare.* Auditorul poate decide să examineze elementele ale căror valori înregistrate depășesc o anumită sumă, astfel încât să verifice un procent mare din valoarea totală a unei clase de tranzacții sau a soldului unui cont.
- *Elemente în vederea obținerii de informații.* Auditorul poate examina elementele pentru a obține informații despre aspecte precum natura entității sau natura tranzacțiilor.

A66. Deși examinarea selectivă a unor elemente specifice dintr-o clasă de tranzacții sau dintr-un sold al unui cont va reprezenta, deseori, un mijloc eficient de a obține probe de audit, aceasta nu constituie eșantionare în audit. Rezultatele procedurilor de audit aplicate elementelor selectate astfel nu pot fi extrapolate la întreaga populație; în consecință, examinarea selectivă a unor elemente specifice nu furnizează probe de audit cu privire la restul populației.

Eșantionarea în audit

A67. Eșantionarea în audit are scopul de a permite formularea de concluzii cu privire la o întreagă populație pe baza testării unui eșantion selectat din cadrul acesteia. Eșantionarea în audit este discutată în ISA 530.²⁴

Inconsecvența probelor de audit sau îndoielei cu privire la credibilitatea acestora (A se vedea punctul 11)

A68. Obținerea probelor de audit din surse diferite sau de natură diferită poate indica faptul că un element individual din probele de audit nu este credibil, cum

24 ISA 530, *Eșantionarea în audit*.

ar fi atunci când o probă de audit obținută dintr-o sursă este inconsecventă cu cea obținută din altă sursă. Această situație poate apărea, de exemplu, atunci când răspunsurile obținute din interviuarea conducerii, a auditorilor interni și a altor părți sunt inconsecvente sau atunci când răspunsurile obținute din interviuarea persoanelor responsabile cu governanța efectuată în vederea coroborării răspunsurilor obținute din interviuarea conducerii sunt inconsecvente cu răspunsul conducerii. ISA 230 include o cerință specifică privind documentarea în cazul în care auditorul a identificat informații care sunt inconsecvente cu concluzia finală a auditorului cu privire la un aspect semnificativ.²⁵

25 ISA 230, *Documentația de audit*, punctul 11.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 501
PROBE DE AUDIT – CONSIDERENTE SPECIFICE
PENTRU ELEMENTELE SELECTATE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise
începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1
Data intrării în vigoare	2
Obiectiv	3
Cerințe	
Stocuri	4-8
Litigii și revendicări	9-12
Informații pe segmente	13
Aplicare și alte materiale explicative	
Stocuri	A1-A16
Litigii și revendicări	A17-A25
Informații pe segmente	A26-A27

Standardul Internațional de Audit (ISA) 501, *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează considerentele specifice ale auditorului în legătură cu obținerea de probe de audit suficiente și adecvate în conformitate cu ISA 330¹, ISA 500² și alte standarde ISA relevante, cu privire la anumite aspecte legate de stocuri, litigii și revendicări în care este implicată entitatea, precum și de informațiile pe segmente într-un audit al situațiilor financiare.

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la:
 - (a) Existența și starea stocurilor,
 - (b) Exhaustivitatea informațiilor despre litigiile și revendicările în care este implicată entitatea și
 - (c) Descrierea și prezentarea informațiilor pe segmente conform cadrului de raportare financiară aplicabil.

Cerințe

Stocuri

4. Dacă stocurile sunt semnificative pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea stocurilor, prin:
 - (a) Participarea la inventarierea fizică a stocurilor, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil, pentru: (A se vedea punctele A1-A3)
 - (i) A evalua instrucțiunile și procedurile stabilite de conducere pentru înregistrarea și controlul rezultatelor inventarierii fizice a stocurilor entității, (A se vedea punctul A4)
 - (ii) A observa efectuarea procedurilor de inventariere stabilite de conducere, (A se vedea punctul A5)
 - (iii) A inspecta stocurile și (A se vedea punctul A6)
 - (iv) A efectua teste de inventariere și (A se vedea punctele A7-A8)

1 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate.*

2 ISA 500, *Probe de audit.*

- (b) Efectuarea de proceduri de audit asupra înregistrărilor finale referitoare la stocurile entității pentru a determina măsura în care acestea reflectă cu acuratețe rezultatele reale ale inventarierii stocurilor.
5. Dacă inventarierea fizică a stocurilor este efectuată la o dată diferită de data situațiilor financiare, auditorul trebuie, pe lângă procedurile prevăzute la punctul 4, să efectueze proceduri de audit pentru a obține probe de audit cu privire la măsura în care modificările stocurilor între data inventarierii și data situațiilor financiare sunt înregistrate corespunzător. (A se vedea punctele A9-A11)
6. Dacă auditorul nu poate să participe la inventarierea fizică a stocurilor din cauza unor circumstanțe neprevăzute, auditorul trebuie să efectueze sau să observe unele inventarieri fizice la o dată diferită și să efectueze proceduri de audit asupra tranzacțiilor care au avut loc între timp.
7. Dacă participarea la inventarierea fizică a stocurilor este imposibilă, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea stocurilor. Dacă acest lucru nu este posibil, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).³ (A se vedea punctele A12-A14)
8. Dacă stocurile aflate în custodia și sub controlul unei terțe părți sunt semnificative pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea acelor stocuri prin efectuarea uneia dintre următoarele acțiuni sau a ambelor:
- (a) Solicitarea unei confirmări de la terța parte cu privire la cantitățile și starea stocurilor deținute în numele entității. (A se vedea punctul A15)
- (b) Efectuarea unei inspecții sau a altor proceduri de audit adecvate circumstanțelor. (A se vedea punctul A16)

Litigii și revendicări

9. Auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri de audit în vederea identificării litigiilor și a revendicărilor în care este implicată entitatea și care pot genera un risc de denaturare semnificativă, inclusiv: (A se vedea punctele A17-A19)
- (a) Interviewarea conducerii și, după caz, a altor persoane din cadrul entității, inclusiv a consilierului juridic intern,
- (b) Revizuirea proceselor-verbale ale ședințelor persoanelor responsabile cu governanța și a corespondenței dintre entitate și consilierul său juridic extern și
- (c) Revizuirea conturilor de cheltuieli juridice. (A se vedea punctul A20)

³ ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*.

10. Dacă auditorul evaluează un risc de denaturare semnificativă cu privire la litigiile sau revendicările identificate ori dacă procedurile de audit efectuate indică posibilitatea existenței unui alt litigiu sau a unei alte revendicări semnificative, auditorul trebuie, pe lângă procedurile prevăzute de alte standarde ISA, să stabilească o comunicare directă cu consilierul juridic extern al entității. Auditorul trebuie să realizeze acest lucru prin intermediul unei scrisori de solicitare de informații, întocmită de către conducere și trimisă de către auditor, prin care i se solicită consilierului juridic extern al entității să comunice direct cu auditorul. Dacă legile, reglementările sau organismul profesional competent îi interzice consilierului juridic extern al entității să comunice direct cu auditorul, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative. (A se vedea punctele A21-A25)
11. În cazul în care:
- (a) Conducerea refuză să îi acorde auditorului permisiunea de a comunica sau de a se întâlni cu consilierul juridic extern al entității sau consilierul juridic extern al entității refuză să răspundă adecvat scrisorii de solicitare de informații sau îi este interzis să răspundă și
 - (b) Auditorul nu poate să obțină probe de audit suficiente și adecvate efectuând proceduri de audit alternative,
- auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).

Declarații scrise

12. Auditorul trebuie să solicite conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu guvernanta să furnizeze declarații scrise potrivit cărora toate litigiile și revendicările cunoscute, existente sau posibile, ale căror efecte trebuie să fie luate în considerare la întocmirea situațiilor financiare i-au fost prezentate auditorului și au fost contabilizate și prezentate conform cadrului de raportare financiară aplicabil.

Informații pe segmente

13. Auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la descrierea și prezentarea informațiilor pe segmente conform cadrului de raportare financiară aplicabil prin: (A se vedea punctul A26)
- (a) Obținerea unei înțelegeri asupra metodelor utilizate de conducere în determinarea informațiilor pe segmente și: (A se vedea punctul A27)
 - (i) Evaluarea măsurii în care este probabil ca aceste metode să aibă drept rezultat prezentarea de informații în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil și
 - (ii) După caz, testarea aplicării acestor metode și
 - (b) Efectuarea de proceduri analitice sau alte proceduri de audit adecvate circumstanțelor.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Stocuri

Participarea la inventarierea fizică a stocurilor (A se vedea punctul 4(a))

- A1. Conducerea stabilește, de obicei, proceduri prin care stocurile sunt inventariate fizic cel puțin o dată pe an pentru a servi ca bază pentru întocmirea situațiilor financiare și, după caz, pentru a confirma credibilitatea sistemului de inventariere permanent al entității.
- A2. Participarea la inventarierea fizică a stocurilor implică:
- Inspectarea stocurilor în vederea stabilirii existenței și a evaluării stării acestora și efectuarea de teste de inventariere,
 - Observarea conformității cu instrucțiunile conducerii și desfășurarea de proceduri în vederea înregistrării și controlului rezultatelor inventarierii fizice a stocurilor și
 - Obținerea de probe de audit cu privire la credibilitatea procedurilor de inventariere stabilite de conducere.

Aceste proceduri pot reprezenta teste ale controalelor sau proceduri de fond în funcție de evaluarea riscului de către auditor, de abordarea planificată și de procedurile specifice efectuate.

- A3. Aspectele relevante pentru planificarea participării la inventarierea fizică a stocurilor (sau pentru proiectarea și efectuarea de proceduri de audit potrivit punctelor 4-8 din prezentul ISA) includ, de exemplu:
- Riscurile de denaturare semnificativă aferente stocurilor.
 - Natura controlului intern aferent stocurilor.
 - Măsura în care se estimează că vor fi stabilite proceduri adecvate și vor fi emise instrucțiuni corespunzătoare în ceea ce privește inventarierea fizică a stocurilor.
 - Plasarea în timp a inventarierii fizice a stocurilor.
 - Măsura în care entitatea menține un sistem de inventariere permanent.
 - Locațiile în care sunt păstrate stocurile, inclusiv pragul de semnificație a stocurilor și riscurile de denaturare semnificativă din diferite locații, atunci când se stabilesc locațiile unde este adecvată participarea. ISA 600⁴ tratează implicarea altor auditori și, în consecință, poate fi

4 ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

relevant dacă această implicare se referă la participarea la inventarierea fizică a stocurilor într-o locație îndepărtată.

- Măsura în care este necesară asistența unui expert al auditorului. ISA 620⁵ tratează utilizarea unui expert al auditorului care să îl ajute pe auditor să obțină probe de audit suficiente și adecvate.

Evaluarea instrucțiunilor și procedurilor stabilite de conducere (A se vedea punctul 4(a)(i))

A4. Aspectele relevante pentru evaluarea instrucțiunilor și procedurilor stabilite de conducere pentru înregistrarea și controlul inventarierii fizice a stocurilor includ măsura în care acestea abordează, de exemplu:

- Aplicarea unor activități de control adecvate, de exemplu, colectarea listelor de inventariere fizică a stocurilor folosite, contabilizarea listelor de inventariere fizică a stocurilor nefolosite și procedurile de inventariere și reinventariere.
- Identificarea cu acuratețe a stadiului de finalizare a producției în curs de execuție, a elementelor cu mișcare lentă, învechite sau deteriorate și a stocurilor deținute de o terță parte, de exemplu, în consignatie.
- Procedurile utilizate pentru estimarea cantităților fizice, după caz, precum cele care ar putea fi necesare pentru estimarea cantității fizice a unui stoc de cărbune.
- Controlul asupra mișcării stocurilor între diferite zone și a livrării și recepției stocurilor înainte și după data de delimitare a exercițiilor financiare.

Observarea efectuării procedurilor de inventariere stabilite de conducere (A se vedea punctul 4(a)(ii))

A5. Observarea efectuării procedurilor de inventariere stabilite de conducere, de exemplu, cele legate de controlul asupra mișcării stocurilor înainte, în timpul și ulterior inventarierii, ajută auditorul să obțină probe de audit potrivit cărora instrucțiunile și procedurile de inventariere stabilite de conducere sunt concepute și implementate adecvat. Mai mult, auditorul poate obține copii ale informațiilor referitoare la delimitarea exercițiilor financiare, cum ar fi detalii ale mișcării stocurilor, care să îl ajute în efectuarea procedurilor de audit cu privire la contabilizarea acestor mișcări la o dată ulterioară.

Inspectarea stocurilor (A se vedea punctul 4(a)(iii))

A6. Inspectarea stocurilor atunci când participă la inventarierea fizică a stocurilor îl ajută pe auditor să stabilească existența stocurilor (deși, nu neapărat, și dreptul de proprietate asupra acestora) și să identifice, de exemplu, stocurile uzate moral, deteriorate sau învechite.

5 ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*

Efectuarea testelor de inventariere fizică (A se vedea punctul 4(a)(iv))

- A7. Efectuarea testelor de inventariere fizică, de exemplu, prin identificarea elementelor selectate din listele de inventariere stabilite de conducere în stocul fizic și identificarea elementelor selectate din stocul fizic în listele de inventariere stabilite de conducere, furnizează probe de audit cu privire la exhaustivitatea și acuratețea acestor liste.
- A8. Pe lângă înregistrarea testelor de inventariere ale auditorului, obținerea de copii ale listelor de inventariere fizică finalizate ale conducerii îl ajută pe auditor în efectuarea unor proceduri suplimentare de audit pentru a determina dacă înregistrările finale referitoare la stocurile entității reflectă cu acuratețe rezultatele reale ale inventarierii stocurilor.

Inventarierea fizică a stocurilor desfășurată la o dată diferită de data situațiilor financiare (A se vedea punctul 5)

- A9. Din motive practice, inventarierea fizică a stocurilor se poate desfășura la o dată diferită sau la date diferite de data situațiilor financiare. Această situație poate apărea indiferent dacă cantitățile de stocuri sunt determinate de conducere prin inventariere fizică anuală sau dacă este menținut un sistem al inventarului permanent. În fiecare caz, eficacitatea cu care controalele asupra modificărilor stocurilor sunt proiectate, implementate și menținute determină măsura în care desfășurarea inventarierii fizice a stocurilor la o dată diferită sau la date diferite de data situațiilor financiare este adecvată în scopuri de audit. ISA 330 stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la procedurile de fond efectuate la o dată interimară.⁶
- A10. Atunci când este menținut un sistem de inventariere permanent, conducerea poate efectua inventarieri fizice sau alte teste pentru a stabili credibilitatea informațiilor cu privire la cantitățile de stocuri incluse în înregistrările permanente ale entității privind inventarierea. În unele cazuri, conducerea sau auditorul ar putea identifica diferențe între înregistrările privind inventarierea permanentă și cantitățile de stocuri fizice reale disponibile; acestea pot indica o funcționare ineficace a controalelor asupra modificărilor stocurilor.
- A11. Aspectele relevante de luat în considerare atunci când sunt proiectate proceduri de audit pentru obținerea de probe de audit cu privire la măsura în care modificările valorilor stocurilor între data sau datele inventarierii și înregistrările finale pentru stocuri sunt înregistrate corespunzător includ:
- Măsura în care înregistrările privind inventarierea permanentă sunt ajustate corespunzător.
 - Credibilitatea înregistrărilor privind inventarierea permanentă a entității.
 - Motivele diferențelor semnificative dintre informațiile obținute în cadrul inventarierii fizice și înregistrările privind inventarierea permanentă.

⁶ ISA 330, punctele 22-23

Participarea la inventarierea fizică a stocurilor este imposibilă (A se vedea punctul 7)

- A12. În unele cazuri, participarea la inventarierea fizică a stocurilor ar putea fi imposibilă. Acest lucru poate fi rezultatul unor factori precum natura și locul unde se află stocurile, de exemplu, atunci când stocurile sunt depozitate într-o locație care poate pune în pericol siguranța auditorului. Totuși, un inconvenient de nivel general pentru auditor nu este suficient pentru a susține o decizie a auditorului privind imposibilitatea participării. Mai mult, așa cum se explică în ISA 200⁷, aspectele legate de dificultate, timp sau costurile implicate nu reprezintă, *în sine*, o bază validă pentru ca auditorul să omită o procedură de audit pentru care nu există alternativă sau pentru ca acesta să se mulțumească cu o probă de audit care este mai puțin convingătoare.
- A13. În unele cazuri în care participarea este imposibilă, proceduri de audit alternative, de exemplu, inspecția documentației privind vânzările ulterioare a unor elemente de stocuri specifice, dobândite sau achiziționate anterior inventarierii fizice a stocurilor, poate furniza probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea stocurilor.
- A14. Totuși, în alte cazuri, s-ar putea să nu fie posibil să se obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea stocurilor prin efectuarea de proceduri de audit alternative. În astfel de cazuri, ISA 705 (Revizuit) impune auditorului să modifice opinia din raportul auditorului ca rezultat al limitării ariei de aplicare.⁸

Stocuri aflate în custodia și sub controlul unei terțe părți

Confirmarea (A se vedea punctul 8(a))

- A15. ISA 505⁹ stabilește cerințe și furnizează îndrumări pentru desfășurarea procedurilor de confirmare externă.

Alte proceduri de audit (A se vedea punctul 8(b))

- A16. În funcție de circumstanțe, de exemplu, în cazul în care se obțin informații care generează îndoieli cu privire la integritatea și obiectivitatea terței părți, auditorul poate considera adecvată efectuarea altor proceduri de audit în loc de confirmarea cu terța parte sau pe lângă aceasta. Exemplele de alte proceduri de audit includ:
- Participarea sau efectuarea de aranjamente în vederea participării unui alt auditor la inventarierea fizică a stocurilor terței părți, dacă este posibil.
 - Obținerea raportului unui alt auditor sau a unui raport al auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la caracterul adecvat al

7 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul A50.

8 ISA 705 (Revizuit), punctul 13.

9 ISA 705 (Revizuit), punctul 13.

controlului intern al terței părți în vederea obținerii unei asigurări că acele stocuri sunt inventariate corespunzător și protejate adecvat.

- Inspectarea documentației cu privire la stocurile deținute de terțe părți, de exemplu, notele de recepție.
- Solicitarea confirmării altor părți atunci când stocurile sunt depuse drept garanție.

Litigii și revendicări

Exhaustivitatea informațiilor despre litigii și revendicări (A se vedea punctul 9)

- A17. Litigiile și revendicările care implică entitatea pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și, astfel, se poate impune prezentarea sau contabilizarea acestora în situațiile financiare.
- A18. În plus față de procedurile identificate la punctul 9, alte proceduri relevante includ, de exemplu, utilizarea informațiilor obținute prin intermediul procedurilor de evaluare a riscului, desfășurate ca parte a obținerii unei înțelegeri a entității și a mediului său pentru a-l ajuta pe auditor să cunoască litigiile și revendicările care implică entitatea.
- A19. Probele de audit obținute în scopul identificării litigiilor și revendicărilor care pot genera un risc de denaturare semnificativă pot furniza, de asemenea, probe de audit cu privire la alte considerente relevante privind litigiile și revendicările, cum ar fi evaluarea sau măsurarea. ISA 540 (Revizuit)¹⁰ stabilește cerințe și furnizează îndrumări relevante pentru analizarea de către auditor a litigiilor și revendicărilor care impun estimări contabile sau prezentări de informații aferente în situațiile financiare.

Revizuirea conturilor de cheltuieli juridice (A se vedea punctul 9(c))

- A20. În funcție de circumstanțe, auditorul poate considera adecvată examinarea documentelor-sursă conexe, cum ar fi facturile pentru cheltuieli juridice, ca parte a revizuirii de către auditor a conturilor de cheltuieli juridice.

Comunicarea cu consilierul juridic extern al entității (A se vedea punctele 10-11)

- A21. Comunicarea directă cu consilierul juridic extern al entității îl ajută pe auditor să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care sunt cunoscute posibile litigii și revendicări semnificative și la măsura în care estimările conducerii cu privire la implicațiile financiare, inclusiv costurile, sunt rezonabile.
- A22. În unele cazuri, auditorul poate încerca stabilirea unei comunicări directe cu consilierul juridic extern al entității prin intermediul unei scrisori de solicitare de informații generale. În acest scop, o scrisoare de intervievare generală îi solicită consilierului juridic extern al entității să îl informeze pe auditor despre orice litigiu sau revendicare de care acesta are cunoștință, alături de o evaluare

¹⁰ ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*.

a rezultatului litigiilor și revendicărilor și de o estimare a implicațiilor financiare, inclusiv a costurilor implicate.

A23. Dacă se consideră puțin probabil să se primească un răspuns corespunzător din partea consilierului juridic extern al entității la o scrisoare de interviuare generală, de exemplu, dacă organismul profesional de care aparține consilierul juridic extern interzice răspunsul la o astfel de scrisoare, auditorul poate încerca să comunice direct prin intermediul unui scrisori de solicitare de informații specifice. În acest scop, o scrisoare de solicitare de informații specifice include:

- (a) O listă a litigiilor și revendicărilor,
- (b) Acolo unde este disponibilă, evaluarea conducerii cu privire la rezultatul fiecărui litigiu sau al fiecărei revendicări identificate și estimarea implicațiilor sale financiare, inclusiv a costurilor implicate și
- (c) O solicitare adresată consilierului juridic extern al entității de a confirma caracterul rezonabil al evaluărilor conducerii și de a-i furniza auditorului informații suplimentare dacă lista este considerată incompletă sau incorectă de către consilierul juridic extern al entității.

A24. În anumite circumstanțe, auditorul poate considera, de asemenea, necesar să se întâlnească cu consilierul juridic extern al entității pentru a discuta rezultatul probabil al litigiilor sau al revendicărilor. Această situație poate apărea, de exemplu, atunci când:

- Auditorul determină că aspectul reprezintă un risc semnificativ.
- Aspectul este complex.
- Există un dezacord între conducere și consilierul juridic extern al entității.

De obicei, astfel de întâlniri necesită permisiunea conducerii și se desfășoară cu participarea unui reprezentant al conducerii.

A25. În conformitate cu ISA 700 (Revizuit)¹¹, auditorului i se impune să dateze raportul auditorului nu mai devreme de data la care auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate pe care să își bazeze opinia cu privire la situațiile financiare. Probele de audit cu privire la stadiul litigiilor și al revendicărilor până la data raportului auditorului pot fi obținute prin interviuarea conducerii, inclusiv a consilierului juridic intern, care are responsabilitatea de a trata aspectele relevante. În unele situații, poate fi necesar ca auditorul să obțină informații actualizate de la consilierul juridic extern al entității.

Informații pe segmente (A se vedea punctul 13)

A26. În funcție de cadrul de raportare financiară aplicabil, entității i se poate

11 ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 49

impune sau permite să prezinte informații pe segmente în situațiile financiare. Responsabilitatea auditorului cu privire la descrierea și prezentarea informațiilor pe segmente este legată de situațiile financiare în ansamblu. În consecință, auditorului nu i se impune să efectueze proceduri de audit care ar fi necesare în vederea exprimării unei opinii cu privire la informațiile pe segmente prezentate la nivel individual.

Înțelegerea metodelor utilizate de conducere (A se vedea punctul 13(a))

A27. În funcție de circumstanțe, exemplele de aspecte care pot fi relevante pentru obținerea unei înțelegeri a metodelor utilizate de conducere în determinarea informațiilor pe segmente și a măsurii în care aceste metode pot avea drept rezultat prezentarea de informații în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil includ:

- Vânzările, transferurile și plățile între segmente și eliminarea sumelor între segmente.
- Comparațiile cu bugetele și alte rezultate preconizate, de exemplu, profiturile din exploatare calculate ca procent din vânzări.
- Alocarea activelor și a costurilor între segmente.
- Consecvența cu perioadele anterioare și caracterul adecvat al prezențelor de informații din perspectiva inconsecvențelor.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 505

CONFIRMĂRI EXTERNE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1
Proceduri de confirmare externă pentru obținerea probelor de audit.....	2 – 3
Data intrării în vigoare.....	4
Obiectiv	5
Definiții	6
Cerințe	
Proceduri de confirmare externă.....	7
Refuzul conducerii de a-i permite auditorului să transmită o solicitare de confirmare.....	8-9
Rezultatele procedurilor de confirmare externă.....	10-14
Confirmări negative.....	15
Evaluarea probelor obținute.....	16
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Proceduri de confirmare externă.....	A1-A7
Refuzul conducerii de a-i permite auditorului să transmită o solicitare de confirmare.....	A8-A10
Rezultatele procedurilor de confirmare externă.....	A11-A22
Confirmări negative.....	A23
Evaluarea probelor obținute.....	A24-A25

Standardul Internațional de Audit (ISA) 505, *Confirmări externe*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează utilizarea de către auditor a procedurilor de confirmare externă în vederea obținerii probelor de audit în conformitate cu dispozițiile ISA 330¹ și ISA 500². Acesta nu tratează interviurile cu privire la litigii și revendicări, care sunt tratate în ISA 501.³

Proceduri de confirmare externă pentru obținerea probelor de audit

2. Conform ISA 500, credibilitatea probelor de audit este influențată de sursa și natura lor, și depinde de circumstanțele individuale în care sunt obținute acestea.⁴ De asemenea, respectivul ISA include următoarele generalizări aplicabile probelor de audit:⁵

- Probele de audit sunt mai credibile atunci când sunt obținute din surse independente din afara entității.
- Probele de audit obținute direct de auditor sunt mai credibile decât probele de audit obținute indirect sau prin deducție.
- Probele de audit sunt mai credibile atunci când există în format documentat, indiferent dacă sunt tipărite, electronice sau pe alt suport.

În consecință, în funcție de circumstanțele auditului, probele de audit sub forma confirmărilor externe primite direct de auditor de la părțile care confirmă pot fi mai credibile decât probele generate intern de entitate. Prezentul ISA are scopul de a ajuta auditorul la proiectarea și efectuarea procedurilor de confirmare externă în vederea obținerii de probe de audit relevante și credibile.

3. Alte standarde ISA recunosc importanța confirmărilor externe ca probe de audit, de exemplu:
 - ISA 330 prezintă responsabilitatea auditorului de a proiecta și implementa răspunsurile generale pentru tratarea riscurilor de denaturare semnificativă evaluate la nivelul situațiilor financiare, și de a proiecta și efectua proceduri suplimentare de audit ale căror natură, plasare în timp și amploare sunt bazate pe riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor și răspund la acestea.⁶ În plus, ISA 330 prevede ca, indiferent de riscurile de denaturare semnificativă evaluate, auditorul să conceapă și să efectueze proceduri de fond pentru fiecare clasă de tranzacții, sold al unui cont și informații prezentate semnificativ(ă). De asemenea, auditorului i se impune să analizeze

1 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate.*

2 ISA 500, *Probe de audit.*

3 ISA 501, *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate.*

4 ISA 500, punctul A9.

5 ISA 500, punctul A35.

6 ISA 330, punctele 5-6.

dacă procedurile de confirmare externă vor fi efectuate ca proceduri de audit de fond.⁷

- ISA 330 impune auditorului să obțină probe de audit cu atât mai convingătoare cu cât riscul evaluat de către auditor este mai mare.⁸ Pentru a face acest lucru, auditorul poate spori cantitatea de probe sau poate obține probe mai relevante și mai credibile, ori poate recurge la ambele. De exemplu, auditorul poate să pună accentul pe obținerea de probe direct de la terțe părți sau pe coroborarea de probe de la un număr de surse independente. De asemenea, ISA 330 indică faptul că procedurile de confirmare externă pot ajuta auditorul să obțină probe de audit cu un grad ridicat de credibilitate, de care auditorul are nevoie pentru a răspunde la riscurile semnificative de denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare.⁹
- ISA 240 indică faptul că auditorul poate proiecta solicitări de confirmare pentru a obține informații suplimentare coroborate ca răspuns la tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunii.¹⁰
- ISA 500 indică faptul că informațiile coroborate obținute dintr-o sursă independentă de entitate, cum ar fi confirmările externe, pot spori nivelul de asigurare obținut de auditor din probele existente în registrele contabile sau din declarațiile conducerii.¹¹

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

5. Obiectivul auditorului, atunci când utilizează proceduri de confirmare externă, este de a proiecta și efectua astfel de proceduri în vederea obținerii de probe de audit relevante și credibile.

Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Confirmare externă – probă de audit obținută sub formă de răspuns scris adresat direct auditorului de la o terță parte (partea care confirmă), în format tipărit, electronic sau în alt format.
 - (b) Solicitare de confirmare pozitivă – o solicitare ca partea care confirmă să îi răspundă direct auditorului, indicând dacă este de acord sau nu cu informațiile din solicitare ori furnizând informațiile solicitate.

7 ISA 330, punctele 18-19.

8 ISA 330, punctul 7(b).

9 ISA 330, punctul A53.

10 ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, punctul A38.

11 ISA 500, punctele A12-A13.

- (c) Solicitare de confirmare negativă – o solicitare ca partea care confirmă să îi răspundă direct auditorului doar dacă aceasta nu este de acord cu informațiile furnizate în solicitare.
- (d) Lipsa răspunsului – lipsa răspunsului sau răspunsul parțial al părții care confirmă la o solicitare de confirmare pozitivă ori o solicitare de confirmare returnată fără să fi ajuns la destinatar.
- (e) Excepție – un răspuns care indică o diferență între informațiile a căror confirmare a fost solicitată sau conținute în evidența entității și informațiile furnizate de partea care confirmă.

Cerințe

Proceduri de confirmare externă

7. Atunci când utilizează proceduri de confirmare externă, auditorul trebuie să mențină controlul asupra solicitărilor de confirmare externă, inclusiv:
 - (a) Stabilirea informațiilor care vor fi confirmate sau solicitate, (A se vedea punctul A1)
 - (b) Selectarea părții corespunzătoare care va confirma, (A se vedea punctul A2)
 - (c) Conceperea solicitărilor de confirmare, stabilind, inclusiv, dacă solicitările sunt tratate în mod corespunzător și dacă includ informații privind procedura de răspuns, astfel încât răspunsurile să îi fie transmise direct auditorului și (A se vedea punctele A3-A6)
 - (d) Transmiterea solicitărilor, inclusiv a solicitărilor ulterioare, acolo unde este cazul, către partea care confirmă. (A se vedea punctul A7)

Refuzul conducerii de a-i permite auditorului să transmită o solicitare de confirmare

8. În cazul în care conducerea refuză să îi permită auditorului să transmită o solicitare de confirmare, auditorul trebuie:
 - (a) Să intervieveze conducerea cu privire la motivele refuzului și să caute probe de audit cu privire la validitatea și caracterul rezonabil al acestora, (A se vedea punctul A8)
 - (b) Să evalueze implicațiile refuzului conducerii asupra evaluării auditorului cu privire la riscurile relevante de denaturare semnificativă, inclusiv cu privire la riscul de fraudă, și cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea altor proceduri de audit și (A se vedea punctul A9)
 - (c) Să efectueze proceduri de audit alternative concepute în vederea obținerii de probe de audit relevante și credibile. (A se vedea punctul A10)

9. Dacă auditorul concluzionează că refuzul conducerii de a-i permite să transmită o solicitare de confirmare nu este rezonabil sau dacă auditorul se află în imposibilitatea de a obține probe de audit relevante și credibile din proceduri de audit alternative, auditorul trebuie să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta în conformitate cu ISA 260 (Revizuit).¹² De asemenea, auditorul trebuie să stabilească implicațiile asupra auditului și asupra opiniei auditorului în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).¹³

Rezultatele procedurilor de confirmare externă

Credibilitatea răspunsurilor la solicitările de confirmare

10. Dacă auditorul identifică factori care pot genera îndoieli cu privire la credibilitatea răspunsurilor la o solicitare de confirmare, auditorul trebuie să obțină probe de audit ulterioare pentru a elimina aceste îndoieli. (A se vedea punctele A11-A16)
11. Dacă auditorul stabilește că un răspuns la o solicitare de confirmare nu este credibil, auditorul trebuie să evalueze implicațiile asupra evaluării riscurilor relevante de denaturare semnificativă, inclusiv asupra riscului de fraudă, și asupra naturii, plasării în timp și amplitudinii aferente ale altor proceduri de audit. (A se vedea punctul A17)

Lipsa răspunsului

12. Pentru fiecare răspuns lipsă, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative pentru a obține probe de audit relevante și credibile. (A se vedea punctele A18-A19)

Cazul în care este necesar un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate

13. Dacă auditorul a stabilit că este necesar un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate, procedurile de audit alternative nu vor furniza probele de audit de care are nevoie auditorul. Dacă auditorul nu obține o astfel de confirmare, el trebuie să stabilească implicațiile asupra auditului și asupra opiniei auditorului în conformitate cu ISA 705 (Revizuit). (A se vedea punctul A20)

Excepții

14. Auditorul trebuie să investigheze excepțiile pentru a stabili dacă acestea constituie sau nu indicii ale unor denaturări. (A se vedea punctele A21-A22)

Confirmări negative

15. Confirmările negative furnizează probe de audit mai puțin convingătoare decât confirmările pozitive. În consecință, auditorul nu trebuie să utilizeze solicitările de confirmare negativă drept singura procedură de audit de fond

12 ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 16.

13 ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*.

pentru a trata un risc de denaturare semnificativă evaluat la nivel de aserțiune decât în cazul în care sunt îndeplinite toate condițiile următoare: (A se vedea punctul A23)

- (a) Auditorul a determinat că riscul de denaturare semnificativă este scăzut și a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea operațională a controalelor relevante pentru aserțiune,
- (b) Populația de elemente care fac obiectul procedurilor de confirmare negativă cuprinde un număr mare de solduri ale conturilor, tranzacții sau condiții omogene și de mici dimensiuni,
- (c) Se așteaptă să existe o rată foarte scăzută a excepțiilor și
- (d) Auditorul nu cunoaște nicio circumstanță sau condiție care ar determina destinatarii solicitărilor de confirmare negativă să nu dea curs unor astfel de solicitări.

Evaluarea probelor obținute

16. Auditorul trebuie să evalueze dacă rezultatele procedurilor de confirmare externă furnizează probe de audit relevante și credibile sau dacă sunt necesare probe de audit ulterioare. (A se vedea punctele A24-A25)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Proceduri de confirmare externă

Stabilirea informațiilor care urmează a fi confirmate sau solicitate (A se vedea punctul 7(a))

- A1. Procedurile de confirmare externă sunt frecvent efectuate pentru a confirma sau a solicita informații cu privire la soldurile conturilor și elementele acestora. De asemenea, acestea pot fi utilizate pentru confirmarea termenilor acordurilor, contractelor sau tranzacțiilor dintre o entitate și alte părți ori pentru a confirma absența anumitor condiții, cum ar fi un „acord secundar”.

Selectarea părții corespunzătoare care confirmă (A se vedea punctul 7(b))

- A2. Răspunsurile la solicitările de confirmare furnizează probe de audit mai relevante și mai credibile atunci când solicitările de confirmare sunt trimise unei părți care confirmă, despre care auditorul consideră că este în cunoștință de cauză în ceea ce privește informațiile ce urmează a fi confirmate. De exemplu, un reprezentant al unei instituții financiare care cunoaște tranzacțiile sau angajamentele pentru care se solicită o confirmare poate fi cea mai adecvată persoană din cadrul instituției financiare de la care să se solicite confirmarea.

Conceperea solicitărilor de confirmare (A se vedea punctul 7(c))

- A3. Modul în care a fost concepută o solicitare de confirmare poate afecta direct rata de răspuns aferentă solicitării, precum și credibilitatea și natura probelor de audit obținute din răspunsuri.
- A4. Factorii care trebuie luați în considerare atunci când sunt concepute solicitările de confirmare includ:
- Aserțiunile tratate.
 - Riscurile specifice de denaturare semnificativă identificate, inclusiv riscurile de fraudă.
 - Forma și prezentarea solicitării de confirmare.
 - Experiența anterioară în misiunea de audit sau în misiuni similare.
 - Metoda de comunicare (de exemplu, în format tipărit, electronic sau în alt format). Autorizarea acordată de conducere părților care confirmă sau încurajarea acestora să răspundă auditorului. Este posibil ca părțile care confirmă să fie dispuse să răspundă unei solicitări de confirmare numai dacă aceasta include o autorizare din partea conducerii.
 - Capacitatea destinatarului vizat de a confirma sau de a furniza informațiile solicitate (de exemplu, valoarea facturilor individuale în comparație cu soldul total).
- A5. Printr-o solicitare de confirmare externă pozitivă, se cere părții care confirmă să îi răspundă auditorului în toate cazurile, fie indicând acordul părții care confirmă cu privire la informațiile date, fie solicitând părții care confirmă să furnizeze informații. De obicei, se așteaptă ca răspunsul la o solicitare de confirmare pozitivă să furnizeze probe de audit credibile. Cu toate acestea, există un risc ca partea care confirmă să răspundă la solicitarea de confirmare fără să verifice dacă informațiile sunt corecte. Auditorul poate diminua acest risc prin utilizarea unor solicitări de confirmare pozitivă care nu precizează valoarea (sau alte informații) în solicitarea de confirmare, apelând la partea care confirmă pentru completarea valorii sau furnizarea altor informații. Pe de altă parte, utilizarea acestui tip de solicitare de confirmare „în alb” poate avea drept rezultat o rată de răspuns mai scăzută, deoarece implică un efort suplimentar al părților care confirmă.
- A6. Stabilirea faptului că solicitările sunt tratate corespunzător include testarea validității unora dintre adresele solicitărilor de confirmare sau a tuturor acestora înainte ca ele să fie transmise.

Revenirea asupra solicitărilor de confirmare (A se vedea punctul 7(d))

- A7. Auditorul poate trimite o solicitare de confirmare suplimentară atunci când nu a fost primit în timp util un răspuns la o solicitare anterioară. De exemplu,

auditorul poate trimite o solicitare suplimentară sau de revenire, după ce a verificat în prealabil exactitatea adresei inițiale.

Refuzul conducerii de a-i permite auditorului să transmită o solicitare de confirmare

Caracterul rezonabil al refuzului conducerii (A se vedea punctul 8(a))

A8. Un refuz al conducerii de a-i permite auditorului să transmită o solicitare de confirmare reprezintă o limitare a probelor de audit pe care auditorul poate dori să le obțină. Prin urmare, se impune ca auditorul să intervieveze conducerea cu privire la motivele limitării. Un motiv prezentat adesea este existența unui litigiu sau a unei negocieri în curs cu partea care confirmă vizată, a cărei rezolvare poate fi afectată de o solicitare de confirmare inoportună. Auditorului i se impune să caute probe de audit în ceea ce privește validitatea și caracterul rezonabil al motivelor întrucât există riscul unei încercări a conducerii de a-i refuza auditorului accesul la probe de audit care ar putea dezvălui o fraudă sau o eroare.

Implicații pentru evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctul 8(b))

A9. Auditorul ar putea concluziona din evaluarea de la punctul 8(b) că ar fi adecvat să revizuiască evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor și să modifice procedurile de audit planificate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit).¹⁴ De exemplu, dacă solicitarea conducerii de a nu confirma nu este rezonabilă, acest lucru poate indica un factor de risc de fraudă care impune o evaluare în conformitate cu ISA 240.¹⁵

Proceduri de audit alternative (A se vedea punctul 8(c))

A10. Procedurile de audit alternative efectuate pot fi similare celor adecvate în cazul lipsei unui răspuns, așa cum se specifică la punctele A18-A19 din prezentul ISA. Aceste proceduri ar ține cont, de asemenea, de rezultatele evaluării auditorului de la punctul 8(b) din prezentul ISA.

Rezultatele procedurilor de confirmare externă

Credibilitatea răspunsurilor la solicitările de confirmare (A se vedea punctul 10)

A11. ISA 500 arată că, și atunci când probele de audit sunt obținute din surse din exteriorul entității, pot exista circumstanțe care să afecteze credibilitatea acestora.¹⁶ Toate răspunsurile prezintă unele riscuri de interceptare, alterare sau fraudă. Astfel de riscuri există indiferent dacă răspunsul este obținut în format tipărit, electronic sau în alt format. Factorii care pot indica îndoieli cu privire la credibilitatea unui răspuns includ faptul că acesta:

14 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 31.

15 ISA 240, punctul 25.

16 ISA 500, punctul A35.

- A fost primit indirect de auditor, sau
 - Creează impresia că nu a venit de la partea care confirmă, vizată inițial.
- A12. Răspunsurile primite electronic, de exemplu, prin fax sau prin poșta electronică, implică riscuri cu privire la credibilitate, deoarece dovada originii și autorității respondentului poate fi dificil de stabilit, iar modificările pot fi dificil de detectat. Utilizarea de către auditor și respondent a unui proces care creează un mediu securizat pentru răspunsurile primite electronic ar putea atenua aceste riscuri. Dacă auditorul este convins că un asemenea proces este securizat și controlat în mod corespunzător, credibilitatea răspunsurilor aferente crește. Un proces de confirmare electronică ar putea încorpora diferite tehnici de validare a identității expeditorului informațiilor în format electronic, de exemplu, utilizarea criptării, a semnăturilor digitale electronice și a procedurilor de verificare a autenticității paginii web.
- A13. Dacă o parte care confirmă utilizează o terță parte pentru a coordona și furniza răspunsurile la solicitările de confirmare, auditorul poate efectua proceduri pentru a trata riscurile ca:
- (a) Răspunsul să nu provină de la sursa adecvată,
 - (b) Un respondent să nu fie autorizat să răspundă, iar
 - (c) Integritatea transmiterii să fi fost compromisă.
- A14. ISA 500 impune auditorului să stabilească dacă va modifica sau va adăuga proceduri în vederea soluționării îndoielilor cu privire la credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate drept probe de audit.¹⁷ Auditorul poate alege să verifice sursa și conținutul unui răspuns la o solicitare de confirmare prin contactarea părții care confirmă. De exemplu, atunci când o parte care confirmă răspunde prin poșta electronică, auditorul poate telefona părții care confirmă pentru a stabili dacă partea care confirmă a trimis, într-adevăr, răspunsul. Atunci când un răspuns i-a fost returnat auditorului indirect (de exemplu, deoarece partea care confirmă l-a adresat incorect entității, și nu auditorului), auditorul îi poate solicita părții care confirmă să-i răspundă în scris direct auditorului.
- A15. Un răspuns verbal la o solicitare de confirmare nu îndeplinește, *in sine*, definiția unei confirmări externe, deoarece nu reprezintă un răspuns scris direct către auditor. Cu toate acestea, în urma obținerii unui răspuns verbal la o solicitare de confirmare, auditorul poate, în funcție de circumstanțe, să solicite părții care confirmă să îi răspundă în scris direct auditorului. Dacă nu se primește un astfel de răspuns, în conformitate cu punctul 12, auditorul caută alte probe de audit pentru susținerea informațiilor din răspunsul verbal.
- A16. Un răspuns la o solicitare de confirmare poate conține un limbaj restrictiv cu privire la utilizarea sa. Astfel de restricții nu anulează neapărat credibilitatea răspunsului ca probă de audit.

17 ISA 500, punctul 11.

Răspunsuri lipsite de credibilitate (A se vedea punctul 11)

A17. În cazul în care auditorul concluzionează că un răspuns nu este credibil, poate fi necesar ca auditorul să revizuiască evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii și să modifice procedurile de audit planificate în consecință, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit).¹⁸ De exemplu, un răspuns lipsit de credibilitate poate indica un factor de risc de fraudă care impune evaluarea în conformitate cu ISA 240.¹⁹

Lipsa răspunsului (A se vedea punctul 12)

A18. Exemplele de proceduri de audit alternative pe care auditorul le poate efectua includ:

- Pentru soldurile conturilor de creanțe – examinarea încasărilor de numerar ulterioare specifice, a documentației de livrare și a vânzărilor din apropierea finalului perioadei.
- Pentru soldurile conturilor de datorii – examinarea plăților ulterioare în numerar sau a corespondenței primite de la terțe părți și a altor înregistrări, cum ar fi bonurile de recepție a mărfurilor.

A19. Natura și amploarea procedurilor de audit alternative sunt afectate de contul și de aserțiunea în cauză. Lipsa răspunsului la o solicitare de confirmare poate indica un risc de denaturare semnificativă neidentificat anterior. În astfel de situații, este posibil ca auditorul să fie nevoit să revizuiască riscul evaluat de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii și să modifice procedurile de audit planificate, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit).²⁰ De exemplu, existența unui număr mai mic de răspunsuri la solicitările de confirmare decât s-a preconizat sau existența unui număr mai mare de răspunsuri decât s-a preconizat poate indica un factor de risc de fraudă neidentificat anterior care impune o evaluare în conformitate cu ISA 240.²¹

Cazul în care este necesar un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate (A se vedea punctul 13)

A20. În anumite circumstanțe, auditorul poate identifica un risc evaluat de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune pentru care este necesar un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate. Astfel de circumstanțe pot include cazurile în care:

- Informațiile disponibile pentru a corobora aserțiunea (aserțiunile) conducerii sunt disponibile doar în exteriorul entității.
- Factorii de risc de fraudă specifici, cum ar fi riscul evitării controalelor de către conducere sau riscul de complicitate care poate implica un

18 ISA 315 (Revizuit), punctul 31.

19 ISA 240, punctul 25.

20 ISA 315 (Revizuit), punctul 31.

21 ISA 240, punctul 25.

angajat (angajați) și/sau conducerea, nu îi permit auditorului să se bazeze pe probele obținute de la entitate.

Excepții (A se vedea punctul 14)

- A21. Excepțiile precizate în răspunsurile la solicitările de confirmare pot indica denaturări sau potențiale denaturări în situațiile financiare. Atunci când este identificată o denaturare, ISA 240 impune auditorului să evalueze dacă o astfel de denaturare indică o fraudă.²² Excepțiile pot furniza îndrumări referitoare la calitatea răspunsurilor primite de la părți care confirmă similare sau pentru conturi similare. De asemenea, excepțiile pot indica o deficiență sau mai multe deficiențe în controlul intern al entității asupra raportării financiare.
- A22. Anumite excepții nu reprezintă denaturări. De exemplu, auditorul poate concluziona că diferențele dintre răspunsurile la solicitările de confirmare se datorează plasării în timp, evaluării sau erorilor administrative din procedurile de confirmare externă.

Confirmări negative (A se vedea punctul 15)

- A23. Neprimirea unui răspuns la o solicitare de confirmare negativă nu indică, în mod explicit, primirea de către destinatarul vizat a solicitării de confirmare sau verificarea acurateții informațiilor conținute în solicitare. În consecință, faptul că una dintre părțile care confirmă nu a răspuns la o solicitare de confirmare negativă furnizează probe de audit mult mai puțin convingătoare decât un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă. De asemenea, este mai probabil ca părțile care confirmă să răspundă pentru a-și indica dezacordul cu o solicitare de confirmare atunci când informațiile din solicitarea de confirmare nu sunt în favoarea lor și este mai puțin probabil să răspundă în alte cazuri. De exemplu, este mai probabil ca deținătorii de depozite bancare să răspundă dacă aceștia consideră că soldul contului lor este subevaluat în solicitarea de confirmare, dar este mai puțin probabil să răspundă dacă apreciază că soldul este supraevaluat. Prin urmare, trimiterea de solicitări de confirmare negativă persoanelor care dețin depozite bancare poate fi o procedură utilă pentru a determina dacă astfel de solduri ar putea fi subevaluate, dar este puțin probabil ca aceasta să fie eficace dacă auditorul caută probe cu privire la supraevaluare.

Evaluarea probelor obținute (A se vedea punctul 16)

- A24. Atunci când evaluează rezultatele solicitărilor individuale de confirmare externă, auditorul le poate clasifica după cum urmează:
- (a) Un răspuns de la partea care confirmă corespunzătoare care indică acordul cu privire la informațiile furnizate în solicitarea de confirmare sau care furnizează informațiile solicitate, fără excepție,
 - (b) Un răspuns considerat ca fiind lipsit de credibilitate,
 - (c) O lipsă a răspunsului, sau

²² ISA 240, punctul 36.

(d) Un răspuns care indică o excepție.

- A25. Evaluarea de către auditor, atunci când este luată în considerare împreună cu alte proceduri de audit pe care auditorul se poate să le fi efectuat, poate ajuta auditorul să concluzioneze dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate sau dacă sunt necesare probe de audit ulterioare, așa cum prevede ISA 330.²³

23 ISA 330, punctele 26-27.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 510

MISIUNI DE AUDIT INIȚIALE – SOLDURI INIȚIALE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise
începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1
Data intrării în vigoare	2
Obiectiv	3
Definiții	4
Cerințe	
Proceduri de audit	5-9
Concluziile și raportarea de audit	10-13
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Proceduri de audit	A1-A7
Concluziile și raportarea de audit	A8-A9
Anexă: Exemple de rapoarte ale auditorilor care conțin opinii modificate	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 510, *Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului în legătură cu soldurile inițiale într-o misiune de audit inițială. Pe lângă valorile din situațiile financiare, soldurile inițiale includ aspecte care existau la începutul perioadei, și cu privire la care trebuie furnizate informații, cum ar fi contingentele și angajamentele. În cazul în care situațiile financiare includ informații financiare comparative, se aplică, de asemenea, cerințele și îndrumările din ISA 710¹. ISA 300² include cerințe și îndrumări suplimentare referitoare la activitățile anterioare începerii unui audit inițial.

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiective

3. În desfășurarea unei misiuni de audit inițiale, obiectivul auditorului cu privire la soldurile inițiale este de a obține probe de audit suficiente și adecvate în măsura în care:
 - (a) Soldurile inițiale conțin denaturări care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente și
 - (b) Politicile contabile adecvate reflectate în soldurile inițiale au fost aplicate consecvent în situațiile financiare ale perioadei curente sau modificările acestora sunt contabilizate adecvat, descrise și prezentate corespunzător în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Definiții

4. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Misiune de audit inițială – O misiune în care fie:
 - (i) Situațiile financiare ale perioadei anterioare nu au fost auditate, fie
 - (ii) Situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de un auditor precedent.
 - (b) Solduri inițiale – Acele solduri ale conturilor care există la începutul perioadei. Soldurile inițiale se bazează pe soldurile de închidere ale perioadei anterioare și reflectă efectele tranzacțiilor și evenimentelor din perioadele anterioare și ale politicilor contabile aplicate în perioada anterioară. Soldurile inițiale includ, de asemenea, aspecte a căror

1 ISA 710, *Informații comparative – cifre comparative și situații financiare comparative.*

2 ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare.*

prezentare este necesară și care existau la începutul perioadei, cum ar fi contingențele și angajamentele.

- (c) Auditor precedent – Auditorul dintr-o firmă de audit diferită, care a auditat situațiile financiare ale unei entități în perioada anterioară și care a fost înlocuit de auditorul curent.

Cerințe

Proceduri de audit

Solduri inițiale

5. Auditorul trebuie să citească cele mai recente situații financiare, dacă există, și raportul auditorului precedent cu privire la acestea, dacă există, pentru a obține informații relevante asupra soldurilor inițiale, inclusiv prezentări de informații.
6. Auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate despre măsura în care soldurile inițiale conțin denaturări care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente prin: (A se vedea punctele A1-A2)
 - (a) Stabilirea dacă soldurile finale ale perioadei anterioare au fost reportate corect în perioada curentă sau, acolo unde este cazul, au fost retratate,
 - (b) Stabilirea dacă soldurile inițiale reflectă aplicarea politicilor contabile adecvate și
 - (c) Efectuarea uneia sau mai multor dintre următoarele acțiuni: (A se vedea punctele A3-A7)
 - (i) Când situațiile financiare aferente anului anterior au fost auditate, revizuirea documentelor de lucru ale auditorului precedent în vederea obținerii de probe cu privire la soldurile inițiale,
 - (ii) Evaluarea dacă procedurile de audit efectuate în perioada curentă furnizează probe relevante pentru soldurile inițiale, sau
 - (iii) Realizarea de proceduri de audit specifice în vederea obținerii de probe referitoare la soldurile inițiale.
7. Dacă auditorul obține probe de audit potrivit cărora soldurile inițiale conțin denaturări care ar putea afecta în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul trebuie să efectueze acele proceduri suplimentare de audit care sunt adecvate în circumstanțele date pentru a determina efectul asupra situațiilor financiare ale perioadei curente. Dacă auditorul ajunge la concluzia că există astfel de denaturări în situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul trebuie să comunice denaturările nivelului adecvat al conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta în conformitate cu ISA 450.³

3 ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*, punctele 8 și 12.

Consecvența politicilor contabile

8. Auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate despre măsura în care politicile contabile reflectate în soldurile inițiale au fost aplicate consecvent în situațiile financiare ale perioadei curente și despre măsura în care modificările politicilor contabile au fost contabilizate corespunzător, descrise și prezentate adecvat în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Informații relevante din raportul auditorului precedent

9. Dacă situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de un auditor precedent și a existat o modificare a opiniei, auditorul trebuie să evalueze efectul aspectului care a generat modificarea în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale perioadei curente în conformitate cu ISA 315 (Revizuit).⁴

Concluziile și raportarea de audit*Solduri inițiale*

10. Dacă auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate referitoare la soldurile inițiale, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau să declare imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, după caz, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).⁵ (A se vedea punctul A8)
11. Dacă auditorul ajunge la concluzia că soldurile inițiale conțin o denaturare care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente și efectul denaturării nu este contabilizat corespunzător ori nu este descris sau prezentat în mod adecvat, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).

Consecvența politicilor contabile

12. Dacă auditorul ajunge la concluzia că:
- (a) politicile contabile ale perioadei curente nu sunt aplicate consecvent în legătură cu soldurile inițiale în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, sau
 - (b) o modificare a politicilor contabile nu este contabilizată corespunzător ori nu este descrisă sau prezentată adecvat în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,

auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).

4 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.*

5 ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent.*

Modificarea opiniei din raportul auditorului precedent

13. Dacă opinia auditorului precedent cu privire la situațiile financiare ale perioadei anterioare au inclus o modificare a opiniei auditorului care continuă să fie relevantă și semnificativă pentru situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul trebuie să modifice opinia auditorului cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente în conformitate cu ISA 705 (Revizuit) și ISA 710. (A se vedea punctul A9)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative**Proceduri de audit***Considerente specifice entităților din sectorul public (A se vedea punctul 6)*

- A1. În sectorul public, pot exista limitări legale sau de reglementare cu privire la informațiile pe care auditorul curent le poate obține de la un auditor precedent. De exemplu, dacă o entitate din sectorul public care a fost anterior auditată de un auditor statutar desemnat (de exemplu, un auditor general sau o altă persoană cu o calificare adecvată desemnată în numele auditorului general) este privatizată, gradul de acces la documentele de lucru sau la alte informații pe care auditorul statutar desemnat îl poate asigura unui auditor nou desemnat din sectorul privat poate fi restricționat de legile sau reglementările privind caracterul privat sau confidențial al informațiilor. În situațiile în care aceste comunicări sunt obligatorii, ar putea fi necesară obținerea probelor de audit prin alte mijloace și, dacă nu se pot obține probe de audit suficiente și adecvate, ar putea fi necesar să se ia în considerare impactul asupra opiniei auditorului.
- A2. Dacă auditorul statutar desemnat externalizează un audit al unei entități din sectorul public unei firme de audit din sectorul privat, iar auditorul statutar desemnat numește o altă firmă de audit decât firma care a auditat situațiile financiare ale entității din sectorul public în perioada anterioară, din punctul de vedere al auditorului statutar desemnat această situație nu reprezintă, în general, o schimbare a auditorului. Totuși, în funcție de natura angajamentului de externalizare, misiunea de audit poate fi considerată o misiune de audit inițială din perspectiva auditorului din sectorul privat în îndeplinirea responsabilităților sale și, prin urmare, se aplică prezentul ISA.

Solduri inițiale (A se vedea punctul 6(c))

- A3. Natura și amploarea procedurilor de audit necesare pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale depind de aspecte precum:

- Politicile contabile aplicate de către entitate.
 - Natura soldurilor conturilor, claselor de tranzacții și prezentărilor de informații, precum și a riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale perioadei curente.
 - Importanța soldurilor inițiale în raport cu situațiile financiare ale perioadei curente.
 - Măsura în care situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate și, în caz afirmativ, măsura în care opinia auditorului precedent a fost modificată.
- A4. Dacă situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de un auditor precedent, auditorul ar putea obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale, revizuire documentele de lucru ale auditorului precedent. Măsura în care o astfel de revizuire furnizează probe de audit suficiente și adecvate este influențată de competența profesională și independența auditorului precedent.
- A5. Cerințele etice și cerințele profesionale relevante ghidează comunicările auditorului curent cu auditorul precedent.
- A6. În cazul activelor și al datoriilor curente, unele probe de audit privind soldurile inițiale pot fi obținute ca parte a procedurilor de audit ale perioadei curente. De exemplu, încasarea (plata) soldurilor inițiale ale conturilor de creanțe (de datorii) în timpul perioadei curente va furniza unele probe de audit referitoare la existența lor, drepturile și obligațiile aferente, exhaustivitatea lor și evaluarea la începutul perioadei. Totuși, în cazul stocurilor, procedurile de audit ale perioadei curente privind soldurile finale ale stocurilor furnizează puține probe de audit cu privire la stocurile disponibile la începutul perioadei. Așadar, pot fi necesare proceduri suplimentare de audit și una sau mai multe dintre măsurile următoare ar putea furniza probe de audit suficiente și adecvate:
- Observarea unei inventarieri fizice a stocurilor curente și reconcilierea acestora cu cantitățile stocurilor inițiale.
 - Efectuarea de proceduri de audit cu privire la evaluarea elementelor de stoc inițiale.
 - Efectuarea de proceduri de audit cu privire la profitul brut și delimitarea exercițiilor financiare.
- A7. În cazul activelor și al datoriilor pe termen lung, precum imobilizările corporale, investițiile și datoriile pe termen lung, unele probe de audit pot fi obținute prin examinarea înregistrărilor contabile și a altor informații care stau la baza soldurilor inițiale. În anumite cazuri, auditorul ar putea obține unele probe de audit cu privire la soldurile inițiale prin confirmarea cu terțe părți, de exemplu, în cazul datoriilor pe termen lung și al investițiilor. În alte cazuri, auditorul poate fi nevoit să efectueze proceduri suplimentare de audit.

Concluziile și raportarea de audit

Solduri inițiale (A se vedea punctul 10)

A8. ISA 705 (Revizuit) stabilește cerințe și furnizează îndrumări referitoare la circumstanțele care pot avea drept rezultat o modificare a opiniei auditorului cu privire la situațiile financiare, tipul de opinie adecvat circumstanțelor și conținutul raportului auditorului atunci când opinia auditorului este modificată. Dacă auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale, poate rezulta în una dintre următoarele modificări ale opiniei din raportul auditorului:

- (a) O opinie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei opinii, după cum este adecvat în circumstanțele date, sau
- (b) Cu excepția cazului în care este interzisă prin legislație sau reglementări, o opinie cu rezerve sau o declarație privind imposibilitatea exprimării unei opinii, după caz, cu privire la rezultatele operațiunilor și la fluxurile de trezorerie, acolo unde este relevant, și o opinie nemodificată cu privire la poziția financiară.

Anexa include exemple de rapoarte ale auditorilor.

Modificarea opiniei din raportul auditorului precedent (A se vedea punctul 13)

A9. În unele situații, o modificare a opiniei auditorului precedent poate să nu fie relevantă și semnificativă pentru opinia cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente. Această situație poate fi întâlnită, de exemplu, atunci când a existat o limitare a ariei de aplicare în perioada anterioară, dar aspectul care a generat limitarea ariei de aplicare a fost rezolvat în perioada curentă.

Anexă

(A se vedea punctul A8)

Exemple de rapoarte ale auditorilor care conțin opinii modificate

Notă: În cadrul acestor exemple de rapoarte ale auditorilor, secțiunea Opinie a fost poziționată prima în conformitate cu ISA 700 (Revizuit), iar secțiunea Baza opiniei este poziționată imediat după secțiunea Opinie. De asemenea, prima și ultima propoziție care erau incluse în secțiunea existentă privind responsabilitățile auditorului sunt acum introduse ca parte a noii secțiuni Baza opiniei.

Exemplul 1:

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600¹).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.²
- Auditorul nu a observat inventarierea fizică a stocurilor la începutul perioadei curente și nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor.
- Efectele posibile ale faptului că nu s-au putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor sunt considerate semnificative, dar nu generalizate la nivelul performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie ale entității.³
- Poziția financiară la finalul exercițiului financiar este prezentată fidel.
- În această jurisdicție specifică, legile și reglementările îi interzic auditorului să exprime o opinie cu rezerve referitoare la performanța fi-

1 ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*.

2 ISA 210, *Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit*.

3 Dacă, potrivit raționamentului auditorului, efectele posibile ar fi considerate semnificative și generalizate la nivelul performanței financiare și fluxurilor de trezorerie ale entității, auditorul ar declara imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie.

nanciară și la fluxurile de trezorerie și o opinie nemodificată cu privire la poziția financiară.

- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).⁴
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.⁵
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.
- Sunt prezentate cifrele corespondente, iar situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de către un auditor precedent. Auditorului nu îi este interzis prin legislație sau reglementări să facă referire la raportul auditorului precedent cu privire la cifrele corespondente, iar auditorul a decis să facă acest lucru.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare⁶

Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

⁴ ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*.

⁵ ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*.

⁶ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

În opinia noastră, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei cu rezerve

Am fost desemnați ca auditori ai Companiei la 30 iunie 20X1 și, prin urmare, nu am observat inventarierea fizică a stocurilor la începutul exercițiului. Nu am putut să obținem informații convingătoare prin mijloace alternative cu privire la cantitățile de stocuri deținute la 31 decembrie 20X0. Deoarece stocurile inițiale sunt luate în calcul la stabilirea performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie, nu am putut determina dacă ar fi fost necesare ajustări în ceea ce privește profitul aferent exercițiului financiar raportat în situația rezultatului global și fluxurile de trezorerie nete din activitățile de exploatare raportate în situația fluxurilor de trezorerie.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare din raportul nostru*. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]*, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre cu rezerve.

Alte aspecte

Situațiile financiare ale Companiei aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X0 au fost auditate de către un alt auditor, care a exprimat o opinie nemodificată cu privire la aceste situații la data de 31 martie 20X1.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 la ISA 720 (Revizuit).]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare⁷

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit)⁸ – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

7 În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernanta” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

8 ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

Exemplul 2:

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul nu a observat inventarierea fizică a stocurilor la începutul perioadei curente și nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor.
- Efectele posibile ale faptului că nu s-au putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor sunt considerate semnificative, dar nu generalizate la nivelul performanței financiare și al fluxurilor de trezorerie ale entității.⁹
- Poziția financiară la finalul exercițiului financiar este prezentată fidel.
- Sunt considerate adecvate circumstanțelor o opinie cu rezerve referitoare la performanța financiară și fluxurile de trezorerie și o opinie nemodificată cu privire la poziția financiară.
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.

⁹ Dacă, potrivit raționamentului auditorului, efectele posibile ar fi considerate semnificative și generalizate la nivelul performanței financiare și fluxurilor de trezorerie ale entității, auditorul ar declara imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie.

- Sunt prezentate cifrele corespondente, iar situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de către un auditor precedent. Auditorului nu îi este interzis prin legislație sau reglementări să facă referire la raportul auditorului precedent cu privire la cifrele corespondente, iar auditorul a decis să facă acest lucru.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare¹⁰

Opinii

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

Opinie cu rezerve asupra performanței financiare și fluxurilor de trezorerie

În opinia noastră, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve* din raportul nostru, situația anexată a rezultatului global și situația anexată a fluxurilor de trezorerie prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau oferă o imagine fidelă cu privire la) performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale Companiei pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Opinie cu privire la poziția financiară

În opinia noastră, situația anexată a poziției financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau oferă o imagine fidelă cu privire la) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, în conformitate cu IFRS-urile.

Baza opiniilor, inclusiv baza opiniei cu rezerve asupra performanței financiare și fluxurilor de trezorerie

Am fost desemnați ca auditori ai Companiei la 30 iunie 20X1 și, prin urmare, nu am observat inventarierea fizică a stocurilor la începutul exercițiului. Nu am putut să

¹⁰ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

obținem informații convingătoare prin mijloace alternative cu privire la cantitățile de stocuri deținute la 31 decembrie 20X0. Deoarece stocurile inițiale sunt luate în calcul la stabilirea performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie, nu am putut determina dacă ar fi fost necesare ajustări în ceea ce privește profitul aferent exercițiului financiar raportat în situația rezultatului global și fluxurile de trezorerie nete din activitățile de exploatare raportate în situația fluxurilor de trezorerie.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]*, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza-o bază a opiniei noastre nemodificate asupra poziției financiare și a opiniei noastre cu rezerve asupra performanței financiare și fluxurilor de trezorerie.

Alte aspecte

Situațiile financiare ale Companiei aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X0 au fost auditate de către un alt auditor, care a exprimat o opinie nemodificată cu privire la aceste situații la data de 31 martie 20X1.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 la ISA 720 (Revizuit).]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare¹¹

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

¹¹ Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului din jurisdicția respectivă.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 520

PROCEDURI ANALITICE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise
începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1
Data intrării în vigoare	2
Obiective	3
Definiție	4
Cerințe	
Proceduri analitice de fond	5
Proceduri analitice care ajută la formarea unei concluzii generale	6
Investigarea rezultatelor procedurilor analitice	7
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Definiția procedurilor analitice	A1-A2
Proceduri analitice de fond	A4-A16
Proceduri analitice care ajută la formarea unei concluzii generale	A17-A19
Investigarea rezultatelor procedurilor analitice.....	A20-A21

Standardul Internațional de Audit (ISA) 520, *Proceduri analitice*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează folosirea de către auditor a procedurilor analitice ca proceduri de fond („proceduri analitice de fond”). Acesta tratează, de asemenea, responsabilitatea auditorului privind efectuarea de proceduri analitice spre finalul auditului care să îl ajute pe auditor la formarea unei concluzii generale cu privire la situațiile financiare. ISA 315 (Revizuit)¹ tratează utilizarea procedurilor analitice ca proceduri de evaluare a riscurilor. ISA 330 include cerințe și îndrumări privind natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit ca răspuns la evaluarea riscurilor; aceste proceduri de audit pot include proceduri analitice de fond.²

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiective

3. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Obținerea de probe de audit relevante și credibile atunci când utilizează proceduri analitice de fond și
 - (b) Conceperea și efectuarea de proceduri analitice spre finalul auditului care să îl ajute pe auditor în formarea unei concluzii generale cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt consecvente cu înțelegerea entității de către auditor.

Definiție

4. În contextul ISA-urilor, termenul „proceduri analitice” înseamnă evaluări ale informațiilor financiare efectuate prin intermediul unei analize a relațiilor plauzibile dintre date, atât financiare, cât și nefinanciare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, acele investigații considerate a fi necesare cu privire la fluctuațiile sau relațiile identificate care nu corespund cu alte informații relevante sau care diferă în mod semnificativ de valorile preconizate. (A se vedea punctele A1-A3)

Cerințe

Proceduri analitice de fond

5. Atunci când concepe și efectuează proceduri analitice de fond, fie în mod individual, fie în combinație cu teste de detaliu, ca proceduri de fond în con-

1 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 6(b).

2 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*, punctele 6-18.

formitate cu ISA 330³, auditorul trebuie: (A se vedea punctele A4-A5)

- (a) Să determine caracterul corespunzător al procedurilor analitice de fond specifice pentru aserțiunile date, luând în considerare riscurile de denaturare semnificativă evaluate și testele de detaliu, dacă există, pentru aceste aserțiuni, (A se vedea punctele A6-A11)
- (b) Să evalueze gradul de credibilitate a datelor pe care se bazează așteptările auditorului cu privire la sumele înregistrate sau indicatorii concepuți, ținând cont de sursa, gradul de comparabilitate, natura și relevanța informațiilor disponibile, precum și de controalele aferente întocmirii acestora, (A se vedea punctele A12-A14)
- (c) Să stabilească așteptările cu privire la sumele înregistrate sau indicatorii înregistrați și să evalueze dacă așteptările sunt suficient de precise pentru a identifica o denaturare care, în mod individual sau împreună cu alte denaturări, poate conduce la denaturarea semnificativă a situațiilor financiare și (A se vedea punctul A15)
- (d) Să determine valoarea oricărei diferențe dintre sumele înregistrate și valorile preconizate care este acceptabilă fără investigații suplimentare, așa cum prevede punctul 7. (A se vedea punctul A16)

Proceduri analitice care ajută la formarea unei concluzii generale

6. Auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri analitice spre finalul auditului care să îl ajute pe auditor în formarea unei concluzii generale cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt consecvente cu înțelegerea entității de către auditor. (A se vedea punctele A17-A19)

Investigarea rezultatelor procedurilor analitice

7. Dacă procedurile analitice efectuate în conformitate cu prezentul ISA identifică fluctuații sau relații care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau care diferă în mod semnificativ față de valorile preconizate, auditorul trebuie să investigheze acele diferențe prin:
 - (a) Interviewarea conducerii și obținerea de probe de audit suficiente și adecvate pentru răspunsurile conducerii și
 - (b) Efectuarea altor proceduri de audit considerate necesare în circumstanțele date. (A se vedea punctele A20-A21)

3 ISA 330, punctul 18

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Definiția procedurilor analitice (A se vedea punctul 4)

- A1. Procedurile analitice includ luarea în considerare a comparațiilor între informațiile financiare ale entității și, de exemplu:
- Informații comparabile pentru perioadele anterioare.
 - Rezultatele anticipate ale entității, de exemplu, bugete sau previziuni, ori așteptările auditorului, de exemplu, estimarea amortizării.
 - Informații similare din sectorul de activitate, de exemplu, raportul dintre vânzările și creanțele entității comparativ cu media sectorului de activitate sau cu alte entități de dimensiuni comparabile din același sector de activitate.
- A2. Procedurile analitice includ, de asemenea, luarea în considerare a relațiilor, de exemplu, dintre:
- Elementele din informațiile financiare despre care se preconizează că se vor conforma unui model previzibil bazat pe experiența entității, cum ar fi procentele marjei brute.
 - Informațiile financiare și informațiile relevante nefinanciare, cum ar fi costul salariilor față de numărul de angajați.
- A3. Pot fi folosite metode diferite pentru efectuarea de proceduri analitice. Aceste metode variază de la efectuarea unor comparații simple până la efectuarea unor analize complexe folosind tehnici statistice avansate. Procedurile analitice pot fi aplicate situațiilor financiare consolidate, componentelor și elementelor individuale ale acestora.

Proceduri analitice de fond (A se vedea punctul 5)

- A4. Procedurile de fond ale auditorului la nivelul aserțiunilor pot fi teste de detaliu, proceduri analitice de fond sau o combinație a acestora. Decizia cu privire la tipul de proceduri de audit care trebuie efectuate, inclusiv dacă trebuie utilizate proceduri analitice de fond, are la bază raționamentul auditorului cu privire la eficacitatea și eficiența preconizate ale procedurilor de audit disponibile pentru a reduce riscul de audit la nivelul aserțiunilor la un nivel acceptabil de scăzut.
- A5. Auditorul poate intervieva conducerea cu privire la disponibilitatea și credibilitatea informațiilor necesare pentru aplicarea procedurilor analitice de fond, precum și cu privire la rezultatele oricăror astfel de proceduri analitice efectuate de entitate. Utilizarea datelor analitice întocmite de conducere ar putea fi eficientă, cu condiția ca auditorul să fie convins că acele date sunt întocmite corespunzător.

Caracterul corespunzător al anumitor proceduri analitice pentru aserțiuni specifice
(A se vedea punctul 5(a))

- A6. În general, procedurile analitice de fond se aplică mai degrabă în cazul volumelor mari de tranzacții care au tendința să fie previzibile în timp. Aplicarea procedurilor analitice planificate se bazează pe așteptarea că relațiile dintre informații există și continuă în absența unor condiții cunoscute care să indice contrariul. Totuși, caracterul corespunzător al unei anumite proceduri analitice va depinde de evaluarea auditorului privind eficacitatea acesteia în detectarea unei denaturări care, în mod individual sau împreună cu alte denaturări, ar putea conduce la denaturarea semnificativă a situațiilor financiare.
- A7. În unele cazuri, chiar și un model predictiv nesofisticat ar putea fi eficient ca procedură analitică. De exemplu, atunci când o entitate are un număr cunoscut de angajați cu salarii fixe pe întreaga perioadă, auditorul ar putea să utilizeze aceste date pentru a estima, cu un grad ridicat de acuratețe, costul total al salariilor aferente perioadei, oferind astfel probe de audit pentru un element semnificativ din situațiile financiare și reducând nevoia de a efectua teste de detaliu aferente salariilor. Indicatorii comerciali recunoscuți pe scară largă (de exemplu, marjele de profit pentru diferite tipuri de entități de comerț cu amănuntul) pot fi adesea utilizați în mod eficient în procedurile analitice de fond pentru a oferi probe care să susțină caracterul rezonabil al valorilor înregistrate.
- A8. Tipurile diferite de proceduri analitice furnizează niveluri diferite de asigurare. Procedurile analitice care implică, de exemplu, prognozarea venitului total din chirii aferent unei clădiri împărțite în apartamente, luând în considerare nivelul chiriilor, numărul de apartamente și gradul de ocupare, pot oferi probe convingătoare și ar putea elimina necesitatea unei verificări suplimentare prin intermediul testelor de detaliu, cu condiția ca elementele să fie verificate corespunzător. În contrast, calcularea și compararea procentelor marjei brute ca mod de confirmare a unei cifre a veniturilor pot să ofere probe mai puțin convingătoare, dar pot oferi o coroborare utilă dacă sunt folosite în combinație cu alte proceduri de audit.
- A9. Determinarea caracterului corespunzător al anumitor proceduri analitice de fond este influențată de natura aserțiunii și de evaluarea auditorului cu privire la riscul de denaturare semnificativă. De exemplu, în cazul în care controalele aferente procesării comenzilor de vânzări sunt deficiente, auditorul se poate baza mai mult pe testele de detaliu decât pe procedurile analitice de fond pentru aserțiunile legate de creanțe.
- A10. Anumite proceduri analitice de fond pot fi, de asemenea, considerate adecvate atunci când sunt efectuate teste de detaliu pentru aceeași aserțiune. De exemplu, atunci când se obțin probe de audit privind aserțiunea referitoare la evaluarea soldurilor conturilor de creanțe, auditorul poate aplica proceduri analitice clasificării cronologice a conturilor de clienți, pe lângă efectuarea de

teste de detaliu privind încasările ulterioare de numerar, pentru a determina gradul de colectabilitate a creanțelor.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A11. Relațiile dintre elementele individuale din situațiile financiare luate în considerare în mod tradițional în auditul entităților comerciale ar putea să nu fie întotdeauna relevante în auditurile guvernelor sau ale altor entități din sectorul public care nu desfășoară activități comerciale; de exemplu, în multe entități din sectorul public, relația directă dintre venituri și cheltuieli poate fi neglijabilă. În plus, deoarece cheltuielile pentru achiziția de active pot să nu fie capitalizate, ar putea să nu existe o relație între cheltuielile pentru stocuri, de exemplu, și activele imobilizate, și valoarea acelor active raportată în situațiile financiare. De asemenea, în sectorul public ar putea să nu fie disponibile date sau statistici aferente sectorului de activitate în scopuri comparative. Totuși, ar putea fi relevante alte relații, de exemplu, variațiile costului pe kilometru pentru construirea unui drum sau numărul vehiculelor achiziționate comparativ cu vehiculele scoase din uz.

Credibilitatea datelor (A se vedea punctul 5(b))

A12. Credibilitatea datelor este influențată de sursa și natura acestora și este dependentă de circumstanțele în care au fost obținute. În consecință, atunci când se determină dacă datele sunt credibile în scopul proiectării de proceduri analitice de fond, sunt relevante următoarele:

- (a) Sursa informațiilor disponibile. De exemplu, informațiile pot fi mai credibile atunci când sunt obținute din surse independente din afara entității,⁴
- (b) Comparabilitatea informațiilor disponibile. De exemplu, datele generale pentru sectorul de activitate pot necesita completări pentru a fi comparabile cu datele unei entități care produce și vinde produse specializate,
- (c) Natura și relevanța informațiilor disponibile. De exemplu, măsura în care bugetele au fost elaborate mai degrabă ca rezultate preconizate decât ca obiective de realizat și
- (d) Controalele asupra întocmirii informațiilor care sunt proiectate pentru a asigura exhaustivitatea, acuratețea și validitatea acestora. De exemplu, controalele asupra întocmirii, revizuirii și menținerii bugetelor.

A13. Auditorul poate lua în considerare testarea eficacității cu care funcționează controalele, dacă acestea există, asupra întocmirii de către entitate a informațiilor folosite de auditor la efectuarea procedurilor analitice de fond ca răspuns la riscurile evaluate. Atunci când aceste controale sunt eficiente, auditorul are, în general, o încredere mai mare în credibilitatea informației și, în consecință, în rezultatele procedurilor analitice. Eficacitatea operațională a

4 ISA 500, *Probe de audit*, punctul A31.

controalelor asupra informațiilor nefinanciare poate fi testată adesea în corelație cu alte teste ale controalelor. De exemplu, la stabilirea controalelor aferente procesării facturilor de vânzări, o entitate poate include controale asupra înregistrării unităților vândute. În aceste circumstanțe, auditorul poate testa eficacitatea operațională a controalelor asupra înregistrării unităților vândute în corelație cu teste ale eficacității operaționale a controalelor asupra procesării facturilor de vânzări. În mod alternativ, auditorul poate analiza dacă informațiile au fost supuse testelor de audit. ISA 500 stabilește cerințe și oferă îndrumări pentru determinarea procedurilor de audit care trebuie efectuate pentru informațiile care vor fi folosite pentru procedurile analitice de fond.⁵

- A14. Aspectele discutate la punctul A12 literele (a)-(d) sunt relevante, indiferent dacă auditorul efectuează proceduri analitice de fond asupra situațiilor financiare ale entității la finalul perioadei, ori la o dată interimară, și plănuiește să efectueze proceduri analitice de fond pentru perioada rămasă. ISA 330 stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la procedurile de fond efectuate la o dată interimară.⁶

Evaluarea măsurii în care așteptările sunt suficient de precise (A se vedea punctul 5(c))

- A15. Aspectele relevante pentru evaluarea de către auditor a măsurii în care pot fi dezvoltate așteptări suficient de precise pentru a detecta o denaturare care, împreună cu alte denaturări, ar putea să determine o denaturare semnificativă a situațiilor financiare includ:
- Acuratețea cu care pot fi prognozate rezultatele preconizate ale procedurilor analitice de fond. De exemplu, auditorul se poate aștepta la o consecvență mai mare atunci când compară marjele de profit brut de la o perioadă la alta decât atunci când compară cheltuieli discreționare, de exemplu, cele pentru cercetare sau publicitate.
 - Măsura în care pot fi dezagregate informațiile. De exemplu, procedurile analitice de fond pot fi mai eficace atunci când sunt aplicate informațiilor financiare pe secțiuni individuale ale unei operațiuni sau situațiilor financiare ale componentelor unei entități diversificate decât atunci când sunt aplicate situațiilor financiare ale entității ca întreg,
 - Disponibilitatea informațiilor, atât financiare, cât și nefinanciare. De exemplu, auditorul poate analiza dacă sunt disponibile informații financiare, cum ar fi bugetele sau previziunile, și informații nefinanciare, cum ar fi numărul de unități produse sau vândute, pentru a proiecta proceduri analitice de fond. Dacă informațiile sunt disponibile, auditorul poate, de asemenea, să analizeze credibilitatea informațiilor așa cum se detaliază la punctele A12-A13 de mai sus.

5 ISA 500, punctul 10.

6 ISA 330, punctele 22-23.

Valoarea acceptabilă a diferențelor dintre sumele înregistrate și valorile preconizate
(A se vedea punctul 5(d))

A16. Determinarea de către auditor a diferenței față de valoarea preconizată care poate fi acceptată fără investigații suplimentare este influențată de pragul de semnificație⁷ și de consecvența cu nivelul de asigurare dorit, ținând cont de posibilitatea ca o denaturare, luată în mod individual sau împreună cu alte denaturări, să poată conduce la denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. Conform ISA 330, cu cât este mai ridicat riscul evaluat de auditor, cu atât auditorul trebuie să obțină probe de audit mai convingătoare.⁸ În consecință, pe măsură ce riscul evaluat crește, valoarea diferenței considerate ca fiind acceptabilă fără investigații descrește pentru a se obține nivelul dorit de probă convingătoare.⁹

Proceduri analitice care ajută la formarea unei concluzii generale (A se vedea punctul 6)

A17. Concluziile formulate în urma rezultatelor procedurilor analitice concepute și efectuate în conformitate cu punctul 6 sunt menite să coroboreze concluziile formate pe parcursul auditului componentelor individuale sau al elementelor din situațiile financiare. Acestea îl ajută pe auditor să formuleze concluzii rezonabile, pe care să își bazeze opinia.

A18. Rezultatele unor astfel de proceduri analitice ar putea identifica un risc de denaturare semnificativă nerecunoscut anterior. În astfel de circumstanțe, ISA 315 (Revizuit) impune auditorului să își revizuiască evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și să își modifice, în consecință, procedurile de audit planificate în continuare.¹⁰

A19. Procedurile analitice efectuate în conformitate cu punctul 6 pot fi similare cu cele care ar fi utilizate ca proceduri de evaluare a riscului.

Investigarea rezultatelor procedurilor analitice (A se vedea punctul 7)

A20. Probele de audit relevante pentru răspunsurile conducerii pot fi obținute prin evaluarea acelor răspunsuri, ținând cont de înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său, și împreună cu alte probe de audit obținute pe parcursul auditului.

A21. Necesitatea efectuării altor proceduri de audit poate să apară atunci când, de exemplu, conducerea nu poate oferi o explicație sau explicația, împreună cu probele de audit obținute care sunt relevante pentru răspunsul conducerii, nu este considerată adecvată.

7 ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, punctul A14.

8 ISA 330, punctul 7(b).

9 ISA 330, punctul A19.

10 ISA 315 (Revizuit), punctul 31.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 530

EȘANTIONAREA ÎN AUDIT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1–2
Data intrării în vigoare.....	3
Obiectiv	4
Definiții	5
Cerințe	
Tehnica de eșantionare, dimensiunea eșantionului și selectarea elementelor pentru testare	6-8
Efectuarea procedurilor de audit	9-11
Natura și cauza abaterilor și denaturărilor	12-13
Extrapolarea denaturărilor	14
Evaluarea rezultatelor eșantionării în audit	15
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Definiții	A1-A3
Tehnica de eșantionare, dimensiunea eșantionului și selectarea elementelor pentru testare.....	A4-A13
Efectuarea procedurilor de audit	A14-A16
Natura și cauza abaterilor și denaturărilor	A17
Extrapolarea denaturărilor	A18-A20
Evaluarea rezultatelor eșantionării în audit.....	A21-A23
Anexa 1: Stratificarea și selectarea în funcție de valoare	
Anexa 2: Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului în cazul testelor controalelor	
Anexa 3: Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului în cazul testelor de detaliu	
Anexa 4: Metode de selectare a eșantionului	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 530, *Eșantionarea în audit*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) se aplică atunci când auditorul a decis să utilizeze eșantionarea în audit pentru efectuarea procedurilor de audit. Acesta tratează *utilizarea de către auditor a eșantionării statistice și nestatistice în proiectarea și selectarea eșantionului de audit, efectuarea de teste ale controalelor și teste de detaliu și evaluarea rezultatelor eșantionului.*
2. Prezentul ISA completează ISA 500¹, care tratează responsabilitatea auditorului de a proiecta și efectua proceduri de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate în vederea formulării unor concluzii rezonabile pe care auditorul să își bazeze opinia. ISA 500 furnizează îndrumări cu privire la metodele de selectare a elementelor de testat, aflate la dispoziția auditorului, una dintre acestea fiind eșantionarea în audit.

Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

4. Obiectivul auditorului, atunci când utilizează eșantionarea în audit, este de a obține o bază rezonabilă pe care să își formuleze concluziile cu privire la populația din care este selectat eșantionul.

Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Eșantionarea în audit (eșantionare) – Aplicarea procedurilor de audit pentru mai puțin de 100% din elementele din cadrul unei populații cu relevanță pentru audit în așa fel încât toate unitățile de eșantionare să aibă posibilitatea de a fi selectate, cu scopul de a-i furniza auditorului o bază rezonabilă în funcție de care să formuleze concluzii cu privire la întreaga populație.
 - (b) Populație – Întregul set de date din care este selectat un eșantion și despre care auditorul dorește să tragă concluzii.
 - (c) Risc de eșantionare – Riscul ca auditorul să ajungă, pe baza unui eșantion, la o concluzie diferită de concluzia la care ar fi ajuns dacă întreaga populație ar fi fost supusă aceleiași proceduri de audit. Riscul de eșantionare poate duce la două tipuri de concluzii eronate:
 - (i) În cazul unui test al controalelor, la concluzia potrivit căreia controalele sunt mai eficiente decât în realitate sau, în cazul unui test de detaliu, la concluzia că nu există o denaturare semn-

1 ISA 500, *Probe de audit*

ficativă, când de fapt aceasta există. Auditorul este preocupat, în primul rând, de acest tip de concluzie eronată, deoarece aceasta afectează eficacitatea auditului și este mai probabil să ducă la o opinie de audit neadecvată.

- (ii) În cazul unui test al controalelor, la concluzia potrivit căreia controalele sunt mai puțin eficiente decât în realitate sau, în cazul unui test de detaliu, la concluzia că există o denaturare semnificativă, când de fapt aceasta nu există. Acest tip de concluzie eronată afectează eficiența auditului, deoarece ar duce, de regulă, la o muncă suplimentară pentru a stabili dacă au fost incorecte concluziile inițiale.
- (d) Risc asociat altor factori decât eșantionarea – Riscul ca auditorul să ajungă la o concluzie eronată din orice motiv independent de riscul de eșantionare. (A se vedea punctul A1)
- (e) Anomalie – O denaturare sau o abatere care se poate demonstra că nu este reprezentativă pentru denaturările sau abaterile aferente unei populații.
- (f) Unitate de eșantionare – Elementele individuale care constituie o populație. (A se vedea punctul A2)
- (g) Eșantionare statistică – O abordare a eșantionării care are următoarele caracteristici:
 - (i) Selectarea aleatorie a elementelor eșantionului și
 - (ii) Utilizarea teoriei probabilității pentru a evalua rezultatele eșantionului, inclusiv evaluarea riscului de eșantionare.

O abordare a eșantionării care nu prezintă caracteristicile de la (i) și (ii) este considerată o eșantionare nestatistică.

- (h) Stratificare – Procesul de divizare a populației în subpopulații, fiecare dintre acestea fiind un grup de unități de eșantionare care prezintă caracteristici similare (de obicei, valoarea monetară).
- (i) Denaturare tolerabilă – O valoare monetară stabilită de auditor pentru care acesta încearcă să obțină un nivel de asigurare adecvat, conform căruia valoarea monetară stabilită de el nu este depășită de denaturarea reală din cadrul populației. (A se vedea punctul A3)
- (j) Rata tolerabilă a abaterii – O rată a abaterii de la procedurile de control intern prevăzute, stabilită de auditor, pentru care auditorul încearcă să obțină un nivel de asigurare adecvat, conform căruia rata abaterii stabilită de auditor nu este depășită de rata reală a abaterii din cadrul populației.

Cerințe

Tehnica de eșantionare, dimensiunea eșantionului și selectarea elementelor pentru testare

6. La proiectarea unui eșantion de audit, auditorul trebuie să ia în considerare scopul procedurii de audit și caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul. (A se vedea punctele A4-A9)
7. Auditorul trebuie să determine o dimensiune a eșantionului suficientă pentru a reduce riscul de eșantionare la un nivel acceptabil de scăzut. (A se vedea punctele A10-A11)
8. Auditorul trebuie să selecteze elementele eșantionului în așa fel încât fiecare unitate de eșantionare din cadrul populației să aibă posibilitatea de a fi selectată. (A se vedea punctele A12-A13)

Efectuarea procedurilor de audit

9. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit, adecvate scopului propus, pentru fiecare element selectat.
10. Dacă procedura de audit nu este aplicabilă elementului selectat, auditorul trebuie să efectueze procedura asupra unui element înlocuitor. (A se vedea punctul A14)
11. Dacă auditorul nu poate aplica procedurile de audit proiectate sau proceduri alternative corespunzătoare asupra unui element selectat, auditorul trebuie să trateze acel element drept o abatere de la controlul prevăzut, în cazul testelor controalelor, sau drept o denaturare, în cazul testelor de detaliu. (A se vedea punctele A15-A16)

Natura și cauza abaterilor și denaturărilor

12. Auditorul trebuie să investigheze natura și cauza oricăror abateri sau denaturări identificate și să evalueze efectul lor posibil asupra scopului procedurii de audit și asupra altor domenii ale auditului. (A se vedea punctul A17)
13. În circumstanțele extrem de rare în care auditorul consideră că o denaturare sau o abatere descoperită în cadrul unui eșantion este o anomalie, acesta trebuie să ajungă la un nivel ridicat de certitudine în ceea ce privește faptul că acea denaturare sau abatere nu este reprezentativă la nivelul populației. Auditorul trebuie să ajungă la acest nivel ridicat de certitudine prin efectuarea de proceduri suplimentare de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate care să ateste că acea denaturare sau abatere nu afectează restul populației.

Extrapolarea denaturărilor

14. În cazul testelor de detaliu, auditorul trebuie să extrapoleze denaturările identificate în eșantion asupra întregii populații. (A se vedea punctele A18-A20)

Evaluarea rezultatelor eșantionării în audit

15. Auditorul trebuie să evalueze:
- (a) Rezultatele aferente eșantionului și (A se vedea punctele A21-A22)
 - (b) Dacă utilizarea eșantionării în audit a furnizat o bază rezonabilă pentru concluziile referitoare la populația care a fost testată. (A se vedea punctul A23)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative**Definiții**

Riscul asociat altor factori decât eșantionarea (A se vedea punctul 5(d))

- A1. Exemplele de risc asociat altor factori decât eșantionarea includ utilizarea unor proceduri de audit neadecvate sau interpretarea eronată a probelor de audit și incapacitatea de a recunoaște o denaturare sau o abatere.

Unitate de eșantionare (A se vedea punctul 5(f))

- A2. Unitățile de eșantionare ar putea fi elemente fizice (de exemplu, cecuri înscrise pe borderourile de depunere, sumele creditoare din extrasele de cont, facturi aferente vânzărilor sau solduri debitoare) sau unități monetare.

Denaturare tolerabilă (A se vedea punctul 5(i))

- A3. Atunci când proiectează un eșantion, auditorul determină denaturarea tolerabilă pentru a trata riscul potrivit căruia denaturările ne semnificative individuale cumulate ar putea conduce la denaturarea semnificativă a situațiilor financiare și pentru a oferi o marjă pentru denaturările nedetectate posibile. Denaturarea tolerabilă reprezintă aplicarea pragului de semnificație funcțional, așa cum este definit în ISA 320², unei proceduri de eșantionare specifice. Denaturarea tolerabilă poate avea aceeași valoare sau o valoare mai mică decât pragul de semnificație funcțional.

Tehnica de eșantionare, dimensiunea eșantionului și selectarea elementelor pentru testare

Tehnica de eșantionare (A se vedea punctul 6)

- A4. Eșantionarea în audit îi permite auditorului să obțină și să evalueze probele de audit referitoare la anumite caracteristici ale elementelor selectate, pentru a formula sau a sprijini formularea unei concluzii cu privire la populația din

2 ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, punctul 9.

care a fost extras eșantionul. Eșantionarea în audit poate fi aplicată utilizând fie abordări de eșantionare nestatistică, fie abordări de eșantionare statistică.

- A5. Atunci când proiectează un eșantion de audit, auditorul ia în considerare scopul specific care trebuie atins și combinația de proceduri de audit care are probabilitatea cea mai mare de a atinge acest scop. Luarea în considerare a naturii probelor de audit căutate și a condițiilor abaterii sau denaturării posibile sau a altor caracteristici referitoare la acele probe de audit îl va ajuta pe auditor să definească ceea ce constituie o abatere sau o denaturare și ce populație să utilizeze pentru eșantionare. Pentru îndeplinirea cerinței de la punctul 9 din ISA 500, la efectuarea eșantionării în audit, auditorul efectuează proceduri de audit pentru a obține probe care să ateste că populația din care se selectează eșantionul de audit este completă.
- A6. Luarea în considerare de către auditor a scopului procedurii de audit, așa cum prevede punctul 6, include o înțelegere clară a ceea ce constituie o abatere sau o denaturare, astfel încât toate condițiile relevante scopului procedurii de audit, și doar acestea, să fie incluse în evaluarea abaterilor sau în extrapolarea denaturărilor. De exemplu, într-un test de detaliu referitor la existența conturilor de creanțe, precum confirmarea, plățile efectuate de client înainte de data confirmării, dar încasate la puțin timp după acea dată de către client nu sunt considerate o denaturare. De asemenea, o sumă raportată eronat între două conturi de clienți nu afectează soldul total al conturilor de creanțe. Prin urmare, se poate să nu fie adecvat ca această situație să fie considerată o denaturare în evaluarea rezultatelor eșantionului acestei proceduri de audit specifice, chiar dacă poate avea un efect important asupra altor aspecte ale auditului, cum ar fi evaluarea riscului de fraudă sau a caracterului adecvat al ajustărilor pentru deprecierea creanțelor incerte.
- A7. Atunci când ia în considerare caracteristicile unei populații, în cazul testelor controalelor, auditorul efectuează o evaluare a ratei de abatere preconizate pe baza înțelegerii de către auditor a controalelor relevante sau pe baza examinării unui număr redus de elemente din cadrul populației. Această evaluare este efectuată în vederea proiectării și determinării dimensiunii eșantionului de audit. De exemplu, dacă rata de abatere preconizată este inacceptabil de ridicată, auditorul va decide, de regulă, să nu efectueze teste ale controalelor. În mod similar, în cazul testelor de detaliu, auditorul efectuează o evaluare a denaturării preconizate din cadrul populației. Dacă denaturarea preconizată este ridicată, examinarea în proporție de 100% sau utilizarea unui eșantion de dimensiune mare poate fi adecvată în efectuarea testelor de detaliu.
- A8. Atunci când ia în considerare caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul, auditorul poate determina că este adecvată stratificarea sau selectarea în funcție de valoare. Anexa 1 furnizează detalii suplimentare referitoare la stratificare și selectarea în funcție de valoare.
- A9. Decizia cu privire la măsura în care ar trebui utilizată o abordare de eșantionare statistică sau nestatistică este un aspect care ține de raționamentul

auditorului; totuși, dimensiunea eșantionului nu reprezintă un criteriu valid de diferențiere între abordările statistice și nestatistice.

Dimensiunea eșantionului (A se vedea punctul 7)

- A10. Nivelul riscului de eșantionare pe care auditorul este dispus să îl accepte afectează dimensiunea prevăzută a eșantionului. Cu cât este mai scăzut riscul pe care auditorul este dispus să îl accepte, cu atât mai mare va trebui să fie dimensiunea eșantionului.
- A11. Dimensiunea eșantionului poate fi determinată prin aplicarea unei formule pe bază statistică sau prin exercitarea raționamentului profesional. Anexele 2 și 3 indică influențele pe care le au, de obicei, diferiți factori asupra determinării dimensiunii eșantionului. Atunci când circumstanțele sunt similare, efectul unor factori precum cei identificați în Anexele 2 și 3 asupra dimensiunii eșantionului va fi similar, indiferent dacă este aleasă o abordare statistică sau nestatistică.

Selectarea elementelor pentru testare (A se vedea punctul 8)

- A12. În cazul eșantionării statistice, elementele eșantionului sunt selectate astfel încât fiecare unitate de eșantionare să prezinte o probabilitate cunoscută de a fi selectată. În cazul eșantionării nestatistice, se utilizează raționamentul pentru selectarea elementelor eșantionului. Deoarece scopul eșantionării *este furnizarea unei baze rezonabile pentru formularea concluziilor de către auditor cu privire la populația din care este selectat eșantionul*, este important ca auditorul să selecteze un eșantion reprezentativ, astfel încât să fie evitat orice subiectivism, prin alegerea unor elemente ale eșantionului care să prezinte caracteristici tipice pentru populație.
- A13. Metodele principale utilizate de selectare a eșantioanelor sunt selectarea aleatorie, selectarea sistematică și selectarea la întâmplare. Fiecare dintre aceste metode este dezbătută în Anexa 4.

Efectuarea procedurilor de audit (A se vedea punctele 10-11)

- A14. Un exemplu de situație în care este necesară efectuarea unei proceduri asupra unui element înlocuitor este situația în care este selectat un cec anulat atunci când se fac teste pentru a obține probe privind autorizația de plată. Dacă auditorul este convins că cecul a fost anulat în mod corespunzător, astfel încât să nu constituie o abatere, este examinat un element înlocuitor ales în mod adecvat.
- A15. Un exemplu de situație în care auditorul nu poate să aplice procedurile de audit proiectate asupra unui element selectat este cea în care documentația referitoare la acel element a fost pierdută.
- A16. Un exemplu de procedură alternativă potrivită ar putea fi examinarea încasărilor de numerar ulterioare, alături de probele referitoare la sursa acestora și elementele care se intenționează să fie decontate, atunci când nu a fost primit niciun răspuns în urma unei solicitări de confirmare pozitivă.

Natura și cauza abaterilor și denaturărilor (A se vedea punctul 12)

A17. Atunci când analizează abaterile și denaturările identificate, auditorul poate observa că multe dintre acestea au o trăsătură comună, de exemplu, tipul de tranzacție, locația, linia de produse sau perioada de timp. În astfel de circumstanțe, auditorul poate decide să identifice toate elementele din cadrul populației care prezintă trăsătura comună și să extindă procedurile de audit la acele elemente. În plus, astfel de abateri sau denaturări pot fi intenționate și pot indica posibilitatea existenței fraudei.

Extrapolarea denaturărilor (A se vedea punctul 14)

A18. Auditorului i se impune să extrapoleze denaturările asupra întregii populații, pentru a obține o imagine de ansamblu asupra amplitudinii denaturării, dar este posibil ca extrapolarea să nu fie suficientă pentru a determina valoarea care să fie înregistrată.

A19. Atunci când s-a stabilit că o denaturare reprezintă o anomalie, aceasta poate fi exclusă atunci când se extrapolează denaturările asupra populației. Totuși, pe lângă extrapolarea denaturărilor care nu reprezintă anomalii, trebuie luat în considerare în continuare efectul oricărei astfel de denaturări, dacă aceasta nu este corectată.

A20. În cazul testelor controalelor nu este necesară nicio extrapolare explicită a abaterilor, deoarece rata de abatere a eșantionului reprezintă, de asemenea, rata de abatere extrapolată pentru populație ca întreg. ISA 330³ furnizează îndrumări atunci când sunt detectate abateri de la controalele pe care auditorul intenționează să se bazeze.

Evaluarea rezultatelor eșantionării în audit (A se vedea punctul 15)

A21. În cazul testelor controalelor, o rată de abatere neașteptat de mare a eșantionului poate conduce la o creștere a riscului de denaturare semnificativă evaluat, cu excepția cazului în care sunt obținute probe suplimentare de audit care să susțină evaluarea inițială. În cazul testelor de detaliu, prezența unei denaturări cu o valoare neașteptat de mare într-un eșantion îl poate determina pe auditor să creadă că o clasă de tranzacții sau un sold al unui cont conține o denaturare semnificativă, în absența unor probe suplimentare de audit care să ateste că nu există nicio denaturare semnificativă.

A22. În cazul testelor de detaliu, denaturarea extrapolată plus denaturarea anormală, dacă există, reprezintă cea mai bună estimare a auditorului cu privire la denaturarea din cadrul populației. Atunci când denaturarea extrapolată plus denaturarea anormală, dacă există, depășește denaturarea tolerabilă, eșantionul nu furnizează o bază rezonabilă pentru concluziile referitoare la populația testată. Cu cât suma dintre denaturarea extrapolată și denaturarea anormală este mai apropiată de denaturarea tolerabilă, cu atât este mai probabil ca denaturarea reală din cadrul populației să depășească denaturarea tolerabilă.

3 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*, punctul 17.

De asemenea, dacă denaturarea extrapolată este mai mare decât așteptările auditorului cu privire la denaturare utilizate pentru a determina dimensiunea eșantionului, auditorul poate concluziona că există un risc de eșantionare inacceptabil ca denaturarea reală din cadrul populației să depășească denaturarea tolerabilă. Luarea în considerare a rezultatelor altor proceduri de audit îl ajută pe auditor să evalueze riscul ca denaturarea reală din cadrul populației să depășească denaturarea tolerabilă, iar riscul poate fi redus dacă sunt obținute probe suplimentare de audit.

A23. Dacă auditorul ajunge la concluzia că eșantionarea în audit nu a furnizat o bază rezonabilă pentru concluziile referitoare la populația testată, auditorul poate:

- Solicita conducerii să investigheze denaturările identificate și potențialul unor denaturări suplimentare și să facă ajustările necesare, sau poate
- Adapta natura, plasarea în timp și amploarea acelor proceduri suplimentare de audit pentru a putea obține, în modul cel mai eficient, asigurarea prevăzută. De exemplu, în cazul testelor controalelor, auditorul poate extinde dimensiunea eșantionului, poate testa un control alternativ sau poate modifica procedurile de fond aferente.

Anexa 1

(A se vedea punctul A8)

Stratificarea și selectarea în funcție de valoare

Atunci când ia în considerare caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul, auditorul poate determina că este adecvată stratificarea sau selectarea în funcție de valoare. Această anexă furnizează îndrumări auditorului cu privire la utilizarea tehnicilor de stratificare și eșantionare în funcție de valoare.

Stratificarea

1. Eficiența auditului poate fi îmbunătățită dacă auditorul stratifică o populație prin divizarea acesteia în subpopulații separate care prezintă o caracteristică definitorie. Obiectivul stratificării este de a reduce variabilitatea elementelor din cadrul fiecărui strat, permițând astfel reducerea dimensiunii eșantionului fără a crește riscul de eșantionare.
2. Atunci când se efectuează teste de detaliu, populația este deseori stratificată în funcție de valoarea monetară. Acest lucru permite alocarea unui efort de audit mai mare către elementele cu o valoare mai mare, deoarece aceste elemente pot conține cel mai mare potențial de denaturare în ceea ce privește supraevaluarea. În mod similar, o populație poate fi stratificată în conformitate cu o caracteristică particulară care indică un risc mai mare de denaturare, de exemplu, atunci când se testează ajustarea pentru deprecierea creanțelor incerte în vederea evaluării conturilor de creanțe, soldurile pot fi stratificate în funcție de vechime.
3. Rezultatele procedurilor de audit aplicate unui eșantion de elemente din cadrul unui strat pot fi extrapolate doar asupra elementelor care alcătuiesc acel strat. Pentru a formula o concluzie privind întreaga populație, auditorul va trebui să ia în considerare riscul de denaturare semnificativă în raport cu orice alte straturi care alcătuiesc întreaga populație. De exemplu, 20% dintre elementele unei populații pot alcătui 90% din valoarea soldului unui cont. Auditorul poate decide să examineze un eșantion din aceste elemente. Auditorul evaluează rezultatele acestui eșantion și ajunge la o concluzie pe baza a 90% din valoare, separat de restul de 10% (asupra căruia va utiliza) un alt eșantion sau alte metode de colectare a probelor de audit, sau îl poate considera nesemnificativ).
4. Dacă o clasă de tranzacții sau un sold al unui cont a fost împărțită (împărțit) în straturi, denaturarea este extrapolată separat asupra fiecărui strat. Denaturările extrapolate pentru fiecare strat sunt apoi combinate atunci când se analizează efectul posibil al denaturărilor asupra întregii clase de tranzacții sau asupra întregului sold al contului.

Selectarea în funcție de valoare

5. Atunci când se efectuează teste de detaliu, poate fi eficientă identificarea unității de eșantionare ca fiind reprezentată de unitățile monetare individuale

care alcătuiesc populația. După ce selectează unitățile monetare specifice din cadrul populației, de exemplu, soldul conturilor de creanțe, auditorul poate examina elementele specifice, de exemplu, soldurile individuale, care conțin acele unități monetare. Un beneficiu al acestei abordări pentru definirea unității de eșantionare este că efortul de audit va fi direcționat către elementele cu o valoare mai mare, deoarece ele prezintă o probabilitate mai mare de a fi selectate, și aceasta poate avea drept rezultat dimensiuni mai reduse ale eșantioanelor. Această abordare poate fi utilizată în paralel cu metoda sistematică de selectare a eșantionului (descrișă în Anexa 4) și este cea mai eficientă atunci când elementele sunt selectate prin utilizarea selectării aleatorii.

Anexa 2

(A se vedea punctul A11)

Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului în cazul testelor controalelor

Următorii sunt factori pe care auditorul îi poate lua în considerare atunci când determină dimensiunea eșantionului în cazul testelor controalelor. Acești factori, care trebuie luați în considerare împreună, presupun ca auditorul să nu modifice natura sau plasarea în timp a testelor controalelor sau să nu modifice, în alt mod, abordarea procedurilor de fond ca răspuns la riscurile evaluate.

FACTOR	EFACT ASUPRA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI	
1. O creștere a măsurii în care evaluarea riscului de către auditor ține cont de controalele relevante	Creștere	Cu cât auditorul intenționează să obțină mai multă asigurare prin intermediul eficacității funcționale a controalelor, cu atât va fi mai scăzută evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă, și cu atât va trebui să fie mai mare dimensiunea eșantionului. Atunci când evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor include o estimare cu privire la eficacitatea funcțională a controalelor, auditorul trebuie să efectueze teste ale controalelor. Celelalte date fiind egale, cu cât auditorul se bazează mai mult pe eficacitatea funcțională a controalelor în cadrul evaluării riscului, cu atât este mai mare amploarea testelor controalelor efectuate de auditor (și, prin urmare, crește dimensiunea eșantionului).
2. O creștere a ratei tolerabile a deviației	Descrescere	Cu cât este mai scăzută rata tolerabilă a deviației, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului.

FACTOR	EFACT ASUPRA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI	
3. O creștere a ratei deviației estimate a populației de testat	Creștere	Cu cât este mai ridicată rata de deviație estimată, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului astfel încât auditorul să fie în situația de a face o estimare rezonabilă a ratei reale a deviației. Factorii relevanți pentru determinarea de către auditor a ratei estimate a deviației includ înțelegerea activității comerciale de către auditor (mai precis, a procedurilor de evaluare a riscului desfășurate în vederea obținerii unei înțelegeri a controlului intern), modificărilor de personal sau aferente controlului intern, rezultatele procedurilor de audit aplicate în perioadele anterioare și rezultatele altor proceduri de audit. Ratele ridicate estimate ale deviației controlului justifică de obicei în mică măsură, dacă există, scăderea riscului de denaturare semnificativă evaluat.
4. O creștere a nivelului de asigurare dorit de auditor conform căreia rata tolerabilă a deviației nu este depășită de rata reală a deviației din cadrul populației	Creștere	Cu cât este mai mare nivelul de asigurare dorit de auditor, conform căruia rezultatele eșantionului sunt, de fapt, indicatori ai incidenței reale a deviației din cadrul populației, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului.
5. O creștere a numărului de unități de eșantionare din cadrul populației	Efect neglijabil	În cazul populațiilor mari, dimensiunea reală a populației are un efect scăzut, dacă există, asupra dimensiunii eșantionului. Cu toate acestea, în cazul populațiilor mici, eșantionarea în audit poate să nu fie atât de eficientă ca alte metode de obținere a unor probe de audit și suficiente și adecvate.

Anexa 3

(A se vedea punctul A11)

Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului în cazul testelor de detaliu

Auditorul poate lua în considerare următorii factori atunci când determină dimensiunea eșantionului în cazul testelor de detaliu. Acești factori, care trebuie luați în considerare împreună, presupun ca auditorul să nu modifice abordarea testelor controalelor sau să nu modifice, în alt mod, natura sau plasarea în timp a procedurilor de fond ca răspuns la riscurile evaluate.

FACTOR	EFECTUL ASUPRA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI	
1. O creștere a evaluării de către auditor a riscului de denaturare semnificativă 2. O creștere a utilizării altor proceduri de fond cu privire la aceeași aserțiune	Creștere Scădere	<p>Cu cât este mai ridicată evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului. Evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă este afectată de riscul inerent și de riscul de control. De exemplu, dacă auditorul nu efectuează teste ale controalelor, evaluarea riscului de către auditor nu poate fi redusă ca urmare a funcționării eficiente a controalelor interne cu privire la o aserțiune specifică. Prin urmare, pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut, auditorul are nevoie de un risc de nedetectare scăzut și se va baza mai mult pe proceduri de fond. Cu cât sunt obținute mai multe probe de audit din testele de detaliu (adică cu cât este mai scăzut riscul de nedetectare), cu atât va trebui să fie mai mare dimensiunea eșantionului.</p> <p>Cu cât auditorul se bazează mai mult pe alte proceduri de fond (teste de detaliu sau proceduri analitice de fond) pentru a reduce la un nivel acceptabil riscul de nedetectare aferent unei populații</p>

FACTOR	EFECTUL ASUPRA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI	
		specifice, cu atât auditorul va avea nevoie de o asigurare mai redusă din eșantionare și, prin urmare, cu atât va putea să fie mai mică dimensiunea eșantionului.
3. O creștere a nivelului de asigurare dorit de auditor ca denaturarea tolerabilă să nu fie depășită de denaturarea reală din cadrul populației	Creștere	Cu cât este mai mare nivelul de asigurare că auditorul dorește ca rezultatele eșantionului să fie indicatori ai valorii reale a denaturării din cadrul populației, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului.
4. O creștere a denaturării tolerabile	Scădere	Cu cât este mai scăzută denaturarea tolerabilă, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului.
5. O creștere a valorii denaturărilor pe care auditorul estimează că le va identifica în cadrul populației	Creștere	Cu cât este mai mare valoarea denaturărilor pe care auditorul estimează că le va identifica în cadrul populației, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului, pentru a putea face o estimare rezonabilă a valorii reale a denaturărilor din cadrul populației. Factorii relevanți pentru evaluarea de către auditor a valorii preconizate a denaturărilor includ măsura în care valorile elementelor sunt determinate subiectiv, rezultatele procedurilor de evaluare a riscului, rezultatele testelor controalelor, rezultatele procedurilor de audit aplicate în perioadele anterioare și rezultatele altor proceduri de fond.

FACTOR	EFFECTUL ASUPRA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI	
6. Stratificarea populației, atunci când este adecvată	Scădere	Atunci când există un interval mare de variație (variabilitate) pentru dimensiunea monetară a elementelor din cadrul populației, poate fi utilă stratificarea populației. Atunci când o populație poate fi stratificată adecvat, cumulul dimensiunilor eşantioanelor care provin din straturi va fi, în general, mai mic decât dimensiunea eşantionului care ar fi fost necesară pentru a se obține un anumit nivel al riscului de eşantionare, dacă ar fi fost extras un singur eşantion din întreaga populație.
7. Numărul de unități de eşantionare din cadrul populației	Efect neglijabil	În cazul populațiilor mari, dimensiunea reală a populației are un efect redus sau inexistent asupra dimensiunii eşantionului. Astfel, în cazul populațiilor mici, eşantionarea în audit nu este, de obicei, la fel de eficientă ca alte metode de a obține probe de audit suficiente și adecvate. (Totuși, atunci când se utilizează eşantionarea pe baza unităților monetare, o creștere a valorii monetare a populației implică o creștere a dimensiunii eşantionului, cu excepția cazului în care aceasta este compensată de o creștere proporțională a pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (și, dacă este aplicabil, a nivelului sau a nivelurilor pragului de semnificație pentru clase specifice de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații).)

Anexa 4

(A se vedea punctul A13)

Metode de selectare a eșantionului

Există numeroase metode de selectare a eșantioanelor. Principalele metode sunt următoarele:

- (a) Selectarea aleatorie (aplicată prin intermediul unor generatoare de numere aleatorii, de exemplu, tabele de numere aleatorii).
- (b) Selectarea sistematică, în care numărul unităților de eșantionare din cadrul populației este împărțit la dimensiunea eșantionului pentru a se obține un interval de eșantionare, de exemplu, 50, iar după determinarea unui punct de plecare cuprins în primele 50 de unități, se selectează ulterior fiecare a 50-a unitate de eșantionare. Deși punctul de plecare poate fi determinat la întâmplare, este mai probabil ca eșantionul să fie într-adevăr aleatoriu dacă este determinat prin utilizarea unui generator computerizat de numere aleatorii sau a unor tabele de numere aleatorii. Atunci când se utilizează selectarea sistematică, auditorul va trebui să se asigure că unitățile de eșantionare din cadrul populației nu sunt structurate în așa fel încât intervalul de eșantionare să corespundă unui tipar specific din cadrul populației.
- (c) Eșantionarea pe baza unităților monetare este un tip de selectare în funcție de valoare (așa cum descrie Anexa 1) în care dimensiunea, selectarea și evaluarea eșantionului au drept rezultat o concluzie exprimată în valori monetare.
- (d) Selectarea la întâmplare, în care auditorul selectează eșantionul fără a respecta o tehnică structurată. Deși nu se utilizează o tehnică structurată, auditorul trebuie să evite, totuși, orice subiectivism conștient sau orice predictibilitate (de exemplu, evitarea elementelor dificil de localizat, ori alegerea sau evitarea de fiecare dată a primelor și ultimelor intrări de pe o pagină) și să încerce, astfel, să se asigure că toate elementele dintr-o populație au posibilitatea de a fi selectate. Selectarea la întâmplare nu este adecvată atunci când se utilizează eșantionarea statistică.
- (e) Selectarea în bloc implică selectarea unui bloc (unor blocuri) de elemente adiacente din cadrul populației. Selectarea în bloc nu poate fi utilizată, de regulă, în eșantionarea în audit deoarece majoritatea populațiilor sunt structurate în așa fel încât este probabil ca elementele unui șir să aibă caracteristici similare unul față de altul, dar caracteristici diferite față de elementele din altă parte a populației. Deși, în unele circumstanțe, examinarea blocurilor de elemente poate fi o procedură de audit adecvată, aceasta va fi rareori o tehnică adecvată de selectare a eșantionului atunci când auditorul intenționează să realizeze deducții valide despre întreaga populație pe baza eșantionului.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 540 (REVIZUIT)

AUDITAREA ESTIMĂRILOR CONTABILE ȘI A PREZENTĂRILOR DE INFORMAȚII AFERENTE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise
începând cu 15 decembrie 2019 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1
Natura estimărilor contabile	2-3
Concepte-cheie din prezentul ISA	4-9
Data intrării în vigoare	10
Obiectiv	11
Definiții	12
Cerințe	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	13-15
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă	16-17
Răspunsuri la riscurile de denaturare semnificativă evaluate	18-30
Prezentări de informații legate de estimările contabile	31
Indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii	32
Evaluarea generală pe baza procedurilor de audit efectuate	33-36
Declarații scrise	37
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea, conducerea sau alte părți relevante	38
Documentarea	39
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Natura estimărilor contabile	A1-A7
Concepte-cheie din prezentul ISA	A8-A13
Definiții.....	A14-A18
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	A19-A63
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.....	A64-A80
Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă evaluate	A81-A132

AUDITAREA ESTIMĂRILOR CONTABILE
ȘI A PREZENTĂRILOR DE INFORMAȚII AFERENTE

Indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii	A133-A136
Evaluarea generală pe baza procedurilor de audit efectuate	A137-A144
Declarații scrise.....	A145
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea, conducerea sau alte părți relevante	A146-A148
Documentarea	A149-A152
Anexa 1: Factori de risc inerent	
Anexa 2: Comunicări cu persoanele responsabile cu guvernarea	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la estimările contabile și prezentările de informații aferente într-un audit al situațiilor financiare. În mod specific, acesta include cerințe și îndrumări care se referă la, sau detaliază, modul în care ISA 315 (Revizuit)¹, ISA 330², ISA 450³, ISA 500⁴ și alte ISA-uri relevante trebuie aplicate în relație cu estimările contabile și prezentările de informații aferente. Standardul include, de asemenea, cerințe și îndrumări cu privire la evaluarea denaturărilor estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente, precum și indicii privind posibilul subiectivism al conducerii.

Natura estimărilor contabile

2. Estimările contabile variază mult în ceea ce privește natura lor și trebuie făcute de conducere atunci când valorile monetare nu pot fi observate în mod direct. Evaluarea acestor valori monetare este expusă la incertitudinea estimării, care reflectă limitările inerente ale cunoștințelor sau datelor. Aceste limitări conduc la subiectivitate și variații inerente în rezultatele evaluării. Procesul de realizare a estimărilor contabile implică selectarea și aplicarea unei metode utilizând ipoteze și date, ceea ce impune un raționament din partea conducerii și poate genera complexitate în evaluare. Efectele complexității, subiectivității sau altor factori de risc inerent asupra evaluării acestor valori monetare afectează susceptibilitatea lor la denaturare. (A se vedea punctele A1-A6, Anexa 1)
3. Deși prezentul ISA se aplică pentru toate estimările contabile, gradul în care o estimare contabilă este expusă la incertitudinea estimării va varia substanțial. Natura, plasarea în timp și amploarea evaluării riscului și ale procedurilor suplimentare de audit impuse de prezentul ISA vor varia în funcție de incertitudinea estimării și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă aferente. Pentru anumite estimări contabile, incertitudinea estimării poate fi foarte scăzută, ca urmare a naturii lor, iar complexitatea și subiectivitatea implicate în realizarea lor pot fi, de asemenea, foarte scăzute. În cazul unor astfel de estimări contabile nu se așteaptă ca procedurile de evaluare a riscului și procedurile suplimentare de audit prevăzute de prezentul ISA să fie ample. Atunci când incertitudinea estimării, complexitatea sau subiectivitatea sunt foarte ridicate, se așteaptă ca aceste proceduri să fie mult mai ample. Prezentul ISA conține îndrumări cu privire la modul în care pot fi adaptate cerințele sale. (A se vedea punctul A7)

1 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.*

2 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate.*

3 ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului.*

4 ISA 500, *Probe de audit.*

Concepte-cheie din prezentul ISA

4. Prezentul ISA impune o evaluare separată a riscului inerent în scopul evaluării riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune pentru estimările contabile. În funcție de natura unei anumite estimări contabile, susceptibilitatea unei aserțiuni la o denaturare care ar putea fi semnificativă poate fi expusă la sau poate fi afectată de incertitudinea estimării, complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent estimării și la/de relația dintre acestea. Așa cum se explică în ISA 200⁵, riscul inerent este mai ridicat pentru unele aserțiuni și pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații aferente decât pentru altele. În consecință, evaluarea riscului inerent depinde de gradul în care factorii de risc inerent afectează probabilitatea apariției sau importanța denaturării și variază pe o scară numită în prezentul ISA scara riscului inerent. (A se vedea punctele A8-A9, A65-A66, Anexa 1)
5. Prezentul ISA se referă la cerințele relevante din ISA 315 (Revizuit) și ISA 330 și oferă îndrumările aferente pentru a sublinia importanța deciziilor auditorului cu privire la controalele legate de estimările contabile, inclusiv deciziile privind măsura în care:
 - Există controale relevante pentru audit, iar auditorul trebuie să evalueze proiectarea acestora și să stabilească dacă au fost implementate.
 - Este nevoie să se testeze eficacitatea operațională a controalelor relevante.
6. Prezentul ISA impune, de asemenea, o evaluare separată a riscului de control atunci când se evaluează riscurile de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune pentru estimările contabile. În evaluarea riscului de control, auditorul ia în considerare măsura în care procedurile suplimentare de audit pe care le efectuează examinează încrederea planificată în eficacitatea operațională a controalelor. Dacă auditorul nu efectuează teste ale controalelor, evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune nu poate fi redusă ca urmare a funcționării eficiente a controalelor cu privire la respectiva aserțiune.⁶ (A se vedea punctul A10)
7. Prezentul ISA subliniază faptul că procedurile suplimentare de audit ale auditorului (inclusiv, acolo unde este adecvat, testele controalelor) trebuie să fie sensibile la motivele riscurilor de denaturare semnificativă evaluate la nivel de aserțiune, ținând cont de efectul unuia sau mai multor factori de risc inerent și de evaluarea de către auditor a riscului de control.
8. Exercițierea scepticismului profesional în legătură cu estimările contabile este afectată de atenția acordată de către auditor factorilor de risc inerent și importanța sa crește atunci când estimările contabile sunt expuse unui grad

5 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul A40.

6 ISA 530, *Eșantionarea în audit*, Anexa 3.

mai ridicat de incertitudine a estimării sau sunt afectate într-o măsură mai mare de complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent. În mod similar, exercitarea scepticismului profesional este importantă atunci când există o susceptibilitate mai mare la denaturări cauzată de subiectivismul conducerii sau de fraudă. (A se vedea punctul A11)

9. Prezentul ISA impune auditorului să evalueze, pe baza procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute, măsura în care estimările contabile și prezentările de informații aferente sunt rezonabile⁷ în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil sau sunt denaturate. În sensul prezentului ISA, rezonabil în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil înseamnă că cerințele relevante ale respectivului cadru au fost aplicate în mod adecvat, inclusiv cele care tratează: (A se vedea punctele A12-A13, A139-A144)
- Realizarea estimării contabile, inclusiv selectarea metodei, a ipotezelor și a datelor în contextul naturii estimării contabile și al faptelor și circumstanțelor referitoare la entitate,
 - Selectarea estimării punctuale a conducerii și
 - Prezentările de informații referitoare la estimarea contabilă, inclusiv prezentările privind modul în care a fost elaborată estimarea contabilă și cele care explică natura, amploarea și sursele incertitudinii estimării.

Data intrării în vigoare

10. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2019 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

11. Obiectivul auditorului este de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care estimările contabile și prezentările de informații aferente din situațiile financiare sunt rezonabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.

Definiții

12. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Estimare contabilă – O valoare monetară pentru care măsurarea, în conformitate cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, este supusă incertitudinii estimării. (A se vedea punctul A14)
 - (b) Estimare punctuală sau interval de estimare a(l) auditorului – O valoare, respectiv un interval de valori, elaborate de auditor în vederea evaluării estimării punctuale a conducerii. (A se vedea punctul A15)
 - (c) Incertitudinea estimării – Susceptibilitatea unei lipse inerente de precizie în măsurare. (A se vedea punctul A16, Anexa 1)

⁷ A se vedea, de asemenea, ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 13 (c).

- (d) Subiectivismul conducerii – O lipsă de neutralitate din partea conducerii în întocmirea informațiilor. (A se vedea punctul A17)
- (e) Estimare punctuală a conducerii – Valoarea selectată de conducere pentru recunoașterea sau prezentarea în situațiile financiare drept o estimare contabilă.
- (f) Rezultatul unei estimări contabile – Valoarea monetară reală care rezultă din realizarea tranzacției (tranzacțiilor), evenimentului (evenimentelor) sau condiției (condițiilor) tratat(e) de estimarea contabilă. (A se vedea punctul A18)

Cerințe

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

13. Atunci când obține o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, așa cum prevede ISA 315 (Revizuit)⁸, auditorul trebuie să obțină o înțelegere a aspectelor următoare legate de estimările contabile ale entității. Procedurile auditorului pentru obținerea înțelegerii trebuie efectuate în măsura necesară pentru a furniza o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor. (A se vedea punctele A19-A22)

Entitatea și mediul său

- (a) Tranzacțiile și alte evenimente și condiții ale entității care pot avea ca rezultat necesitatea recunoașterii sau prezentării în situațiile financiare a estimărilor contabile sau modificarea estimărilor contabile recunoscute sau prezentate în situațiile financiare. (A se vedea punctul A23)
- (b) Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil în legătură cu estimările contabile (inclusiv criteriile de recunoaștere, bazele de evaluare și cerințele de prezentare și descriere aferente), și modul în care acestea se aplică în contextul naturii și circumstanțelor entității și ale mediului său, inclusiv felul în care tranzacțiile și alte evenimente sau condiții sunt expuse factorilor de risc inerent sau sunt afectate de aceștia. (A se vedea punctele A24-A25)
- (c) Factorii de reglementare relevanți pentru estimările contabile ale entității, inclusiv, după caz, cadrele de reglementare legate de supravegherea prudențială. (A se vedea punctul A26)
- (d) Natura estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente despre care auditorul preconizează că vor fi incluse în situațiile financiare ale entității, pe baza înțelegerii de către auditor a aspectelor de la punctul 13 (a)-(c) de mai sus. (A se vedea punctul A27)

8 ISA 315 (Revizuit), punctele 3, 5-6, 9, 11-12, 15-17 și 20-21.

Controlul intern al entității

- (e) Natura și amploarea supravegherii și guvernantei pe care entitatea le-a stabilit asupra procesului de raportare financiară al conducerii relevant pentru estimările contabile. (A se vedea punctele A28-A30)
- (f) Modul în care conducerea identifică necesitatea unor competențe sau cunoștințe specializate legate de estimările contabile și modul în care le aplică, inclusiv cu privire la utilizarea unui expert al conducerii. (A se vedea punctul A31)
- (g) Modul în care procesul entității de evaluare a riscului identifică și tratează riscurile legate de estimările contabile. (A se vedea punctele A32-A33)
- (h) Sistemul informațional al entității așa cum se raportează la estimările contabile, inclusiv:
 - (i) Clasele de tranzacții, evenimentele și condițiile care sunt semnificative pentru situațiile financiare și care generează necesitatea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente sau modificări ale acestora și (A se vedea punctele A34-A35)
 - (ii) Pentru astfel de estimări contabile și prezentări de informații aferente, modul în care conducerea:
 - a. Identifică metodele, ipotezele sau sursele de date relevante care sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, precum și necesitatea modificării acestora, inclusiv felul în care conducerea: (A se vedea punctele A36-A37)
 - i. Selectează sau proiectează, și aplică, metodele utilizate, inclusiv utilizarea modelelor, (A se vedea punctele A38-A39)
 - ii. Selectează ipotezele care vor fi utilizate, inclusiv analizarea alternativelor, și identifică ipotezele semnificative și (A se vedea punctele A40-A43)
 - iii. Selectează datele care vor fi utilizate, (A se vedea punctul A44)
 - b. Înțelege gradul de incertitudine a estimării, inclusiv prin analizarea intervalului de rezultate posibile ale evaluării și (A se vedea punctul A45)
 - c. Tratează incertitudinea estimării, inclusiv selectarea unei estimări punctuale și a prezentărilor de informații aferente pentru a fi incluse în situațiile financiare. (A se vedea punctele A46-A49)

- (i) Activitățile de control relevante pentru audit asupra procesului conducerii de realizare a estimărilor contabile, așa cum este descris la punctul 13(h)(ii). (A se vedea punctele A50-A54)
 - (j) Modul în care conducerea revizuieste rezultatul (rezultatele) estimărilor contabile anterioare și modul în care reacționează la rezultatele acelei revizui.
14. Auditorul trebuie să revizuiască rezultatul estimărilor contabile anterioare sau, după caz, reestimarea lor ulterioară pentru a facilita identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă din perioada curentă. La determinarea naturii și amplitudinii acestei revizui, auditorul trebuie să ia în calcul caracteristicile estimărilor contabile. Revizuirea nu este menită să pună la îndoială raționamentele legate de estimările contabile aferente perioadei anterioare care erau adecvate în baza informațiilor disponibile la momentul la care au fost făcute. (A se vedea punctele A55-A60)
15. Cu privire la estimările contabile, auditorul trebuie să stabilească dacă echipa misiunii necesită competențe sau cunoștințe specializate pentru a efectua procedurile de evaluare a riscurilor, pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, pentru a proiecta și efectua proceduri de audit ca reacție la acele riscuri sau pentru a evalua probele de audit obținute. (A se vedea punctele A61-A63)

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

16. La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă legate de o estimare contabilă și de prezentările de informații aferente la nivel de aserțiune, așa cum prevede ISA 315 (Revizuit)⁹, auditorul trebuie să evalueze separat riscul inerent și riscul de control. La identificarea riscurilor de denaturare semnificativă și la evaluarea riscului inerent, auditorul trebuie să ia în considerare următoarele: (A se vedea punctele A64-A71)
- (a) Gradul în care estimarea contabilă este expusă la incertitudinea estimării și (A se vedea punctele A72-A75)
 - (b) Gradul în care următoarele aspecte sunt afectate de complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent: (A se vedea punctele A76-A79)
 - (i) Selectarea și aplicarea metodei, ipotezelor și datelor în realizarea estimării contabile, sau
 - (ii) Selectarea estimării punctuale a conducerii și a prezentărilor de informații aferente pentru a fi incluse în situațiile financiare.
17. Auditorul trebuie să stabilească dacă oricare dintre riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate în conformitate cu punctul 16 este, conform raționamentului auditorului, un risc semnificativ.¹⁰ Dacă auditorul a

9 ISA 315 (Revizuit), punctele 25 și 26.

10 ISA 315 (Revizuit), punctul 27.

determinat că există un risc semnificativ, auditorul trebuie să înțeleagă controalele entității, inclusiv activitățile de control, relevante pentru acel risc.¹¹ (A se vedea punctul A80)

Răspunsuri la riscurile de denaturare semnificativă evaluate

18. Așa cum prevede ISA 330¹², procedurile suplimentare de audit ale auditorului trebuie să fie sensibile la riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivel de aserțiune¹³, luând în considerare motivele care stau la baza evaluării acelor riscuri. Procedurile suplimentare de audit ale auditorului trebuie să includă una sau mai multe dintre următoarele abordări:

- (a) Obținerea de probe de audit din evenimentele care au avut loc până la data raportului auditorului (a se vedea punctul 21),
- (b) Testarea modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă (a se vedea punctele 22-27), sau
- (c) Determinarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare a(l) auditorului (a se vedea punctele 28-29).

Procedurile suplimentare de audit ale auditorului trebuie să ia în considerare faptul că cu cât riscul de denaturare semnificativă evaluat este mai mare, cu atât probele de audit trebuie să fie mai elocvente.¹⁴ Auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri suplimentare de audit într-o manieră care să nu incline spre obținerea de probe de audit coroborative sau spre excluderea probelor de audit care ar putea fi contradictorii. (A se vedea punctele A81-A84)

19. Așa cum prevede ISA 330¹⁵, auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze teste pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea operațională a controalelor relevante, dacă:

- (a) Evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune include o așteptare cu privire la funcționarea eficace a controalelor, sau
- (b) Doar procedurile de fond nu furnizează probe de audit suficiente și adecvate la nivel de aserțiune.

În legătură cu estimările contabile, testele auditorului asupra unor astfel de controale trebuie să fie sensibile la motivele care stau la baza evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. La elaborarea și efectuarea testelor controalelor, cu cât auditorul se bazează în mai mare măsură pe eficacitatea unui control, cu atât auditorul trebuie să obțină probe de audit mai convingătoare.¹⁶ (A se vedea punctele A85-A89)

11 ISA 315 (Revizuit), punctul 29.

12 ISA 330, punctele 6-15 și 18.

13 ISA 330, punctele 6-7 și 21.

14 ISA 330, punctul 7(b).

15 ISA 330, punctul 8.

16 ISA 330, punctul 9.

20. Pentru un risc semnificativ legat de o estimare contabilă, procedurile suplimentare de audit ale auditorului trebuie să includă teste ale controalelor din perioada curentă dacă auditorul plănuiește să se bazeze pe acele controale. Atunci când modul de abordare a unui risc semnificativ constă numai în proceduri de fond, acele proceduri trebuie să includă teste de detaliu.¹⁷ (A se vedea punctul A90)

Obținerea probelor de audit din evenimente care au avut loc până la data raportului auditorului

21. Atunci când procedurile suplimentare de audit ale auditorului includ obținerea de probe de audit din evenimente care au avut loc până la data raportului auditorului, acesta trebuie să evalueze dacă astfel de probe de audit sunt suficiente și adecvate pentru a trata riscurile de denaturare semnificativă legate de estimarea contabilă, luând în considerare faptul că modificările circumstanțelor și ale altor condiții relevante care au loc între data evenimentului și data de evaluare pot afecta relevanța acestor probe de audit în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil. (A se vedea punctele A91-A93)

Testarea modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă

22. Atunci când testează modul în care conducerea a realizat estimarea contabilă, procedurile suplimentare de audit ale auditorului trebuie să includă proceduri proiectate și efectuate în conformitate cu punctele 23-26, pentru obținerea de probe de audit suficiente și adecvate privind riscurile de denaturare semnificativă legate de: (A se vedea punctul A94)
- (a) Selectarea și aplicarea metodelor, ipotezelor semnificative și a datelor utilizate de conducere în realizarea estimării contabile și
 - (b) Modul în care conducerea a selectat estimarea punctuală și a elaborat prezentările de informații aferente legate de incertitudinea estimării.

Metode

23. La aplicarea cerințelor de la punctul 22, cu privire la metode, procedurile suplimentare de audit ale auditorului trebuie să trateze:
- (a) Măsura în care metoda selectată este adecvată în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, măsura în care modificările față de metoda utilizată în perioadele anterioare sunt adecvate (A se vedea punctele A95, A97),
 - (b) Măsura în care raționamentele făcute în selectarea metodei indică un posibil subiectivism al conducerii (A se vedea punctul A96),
 - (c) Măsura în care calculele sunt aplicate în conformitate cu metoda și sunt precise din punct de vedere matematic,
 - (d) Atunci când aplicarea de către conducere a metodei implică o modelare complexă, măsura în care raționamentele au fost aplicate consec-

¹⁷ ISA 330, punctele 15 și 21.

vent și măsura în care, atunci când este aplicabil: (A se vedea punctele A98-A100)

- (i) Proiectarea modelului îndeplinește obiectivul de evaluare al cadrului de raportare financiară aplicabil, este adecvată în circumstanțele date și, dacă este cazul, măsura în care modificările față de modelul utilizat în perioada anterioară sunt adecvate în circumstanțele date și
 - (ii) Ajustările rezultatului modelului sunt consecvente cu obiectivul de evaluare al cadrului de raportare financiară aplicabil și sunt adecvate în circumstanțele date și
- (e) Măsura în care integritatea ipotezelor semnificative și a datelor a fost menținută pe parcursul aplicării metodei. (A se vedea punctul A101)

Ipoteze semnificative

24. La aplicarea cerințelor de la punctul 22, cu privire la ipotezele semnificative, procedurile suplimentare de audit ale auditorului trebuie să trateze:
- (a) Măsura în care ipotezele semnificative sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, măsura în care modificările față de perioadele anterioare sunt adecvate, (A se vedea punctele A95, A102-A103)
 - (b) Măsura în care raționamentele făcute în selectarea ipotezelor semnificative indică un posibil subiectivism al conducerii, (A se vedea punctul A96)
 - (c) Măsura în care ipotezele semnificative sunt consecvente între ele și cu cele utilizate în alte estimări contabile sau cu ipoteze conexe utilizate în alte sfere ale activității entității, pe baza cunoștințelor auditorului obținute în decursul auditului și (A se vedea punctul A104)
 - (d) Acolo unde este cazul, măsura în care conducerea are intenția de a întreprinde anumite acțiuni și are capacitatea de a face acest lucru. (A se vedea punctul A105)

Date

25. La aplicarea cerințelor de la punctul 22, cu privire la date, procedurile suplimentare de audit ale auditorului trebuie să trateze:
- (a) Măsura în care datele sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, măsura în care modificările față de perioadele anterioare sunt adecvate, (A se vedea punctele A95, A106)
 - (b) Măsura în care raționamentele exercitate în selectarea datelor indică un posibil subiectivism al conducerii, (A se vedea punctul A96)
 - (c) Măsura în care datele sunt relevante și credibile în circumstanțele date și (A se vedea punctul A107)

- (d) Măsura în care datele au fost înțelese sau interpretate în mod adecvat de către conducere, inclusiv în ceea ce privește termenii contractuali. (A se vedea punctul A108)

Selectarea de către conducere a unei estimări punctuale și a prezentărilor de informații aferente legate de incertitudinea estimării

26. La aplicarea cerințelor de la punctul 22, procedurile suplimentare de audit ale auditorului trebuie să trateze măsura în care, în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, conducerea a luat măsurile adecvate pentru:
- (a) A înțelege incertitudinea estimării și (A se vedea punctul A109)
 - (b) A trata incertitudinea estimării prin selectarea unei estimări punctuale adecvate și prin elaborarea prezentărilor de informații aferente legate de incertitudinea estimării. (A se vedea punctele A110-A114)
27. Atunci când, conform raționamentului auditorului bazat pe probele de audit obținute, conducerea nu a luat măsurile adecvate pentru a înțelege sau a trata incertitudinea estimării, auditorul trebuie: (A se vedea punctele A115-A117)
- (a) Să solicite conducerii să efectueze proceduri suplimentare pentru a înțelege incertitudinea estimării sau pentru a o trata prin reconsiderarea estimării punctuale selectate de către conducere sau prin luarea în considerare a furnizării unor prezentări de informații suplimentare legate de incertitudinea estimării și să evalueze răspunsul (răspunsurile) conducerii în conformitate cu punctul 26,
 - (b) Dacă auditorul stabilește că răspunsul conducerii la solicitarea auditorului nu tratează suficient incertitudinea estimării, în măsura în care este posibil, să elaboreze o estimare punctuală sau un interval de estimare a(l) auditorului în conformitate cu punctele 28-29 și
 - (c) Să evalueze dacă există o deficiență în controlul intern și, dacă da, să o comunice în conformitate cu ISA 265.¹⁸

Determinarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare a(l) auditorului

28. Atunci când auditorul determină o estimare punctuală sau un interval de estimare pentru a evalua estimarea punctuală a conducerii și prezentările de informații aferente legate de incertitudinea estimării, inclusiv atunci când acest lucru este prevăzut de punctul 27 (b), procedurile suplimentare de audit ale auditorului trebuie să includă proceduri pentru evaluarea măsurii în care metodele, ipotezele sau datele utilizate sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil. Indiferent dacă auditorul utilizează metodele, ipotezele sau datele conducerii sau pe cele proprii, aceste proceduri suplimentare de audit trebuie proiectate și efectuate pentru a trata aspectele de la punctele 23-25. (A se vedea punctele A118-A123)

¹⁸ ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanța și către conducere.*

29. Dacă auditorul elaborează un interval de estimare al auditorului, acesta trebuie:
- (a) Să stabilească faptul că intervalul include doar valori susținute de probe de audit suficiente și adecvate care au fost evaluate de către auditor ca fiind rezonabile în contextul obiectivelor de evaluare și al altor cerințe ale cadrului de raportare financiară aplicabil și (A se vedea punctele A124-A125)
 - (b) Să proiecteze și să efectueze proceduri suplimentare de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate privind riscurile evaluate de denaturare semnificativă asociate prezentărilor de informații din situațiile financiare care descriu incertitudinea estimării.

Alte considerente legate de probele de audit

30. La obținerea probelor de audit privind riscurile de denaturare semnificativă legate de estimările contabile, indiferent de sursele de informații utilizate ca probe de audit, auditorul trebuie să se conformeze cerințelor relevante din ISA 500.

Atunci când se utilizează activitatea unui expert al conducerii, cerințele de la punctele 21-29 din prezentul ISA pot sprijini auditorul în evaluarea caracterului adecvat al activității expertului ca probă de audit pentru o aserțiune relevantă în conformitate cu punctul 8 (c) din ISA 500. La evaluarea activității expertului conducerii, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit sunt afectate de evaluarea de către auditor a competenței, a capacității și a obiectivității expertului, de înțelegerea de către auditor a naturii activității efectuate de expert și de familiaritatea auditorului cu domeniul de competență al expertului. (A se vedea punctele A126-A132)

Prezentări de informații legate de estimările contabile

31. Auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri suplimentare de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate legate de riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivel de aserțiune pentru prezentările de informații legate de o estimare contabilă, altele decât cele legate de incertitudinea estimării tratate la punctele 26(b) și 29(b).

Indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii

32. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care raționamentele și deciziile conducerii în realizarea estimărilor contabile incluse în situațiile financiare, chiar dacă sunt rezonabile la nivel individual, reprezintă indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii. Atunci când sunt identificate indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii, auditorul trebuie să evalueze implicațiile asupra auditului. În cazul în care există intenția de a induce în eroare, subiectivismul conducerii este de natură frauduloasă. (A se vedea punctele A133-A136)

Evaluarea generală pe baza procedurilor de audit efectuate

33. La aplicarea ISA 330 pentru estimările contabile¹⁹, auditorul trebuie să evalueze, pe baza procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute, dacă: (A se vedea punctele A137-A138)
- (a) Evaluările riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune rămân adecvate, inclusiv atunci când au fost identificate indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii,
 - (b) Deciziile conducerii legate de recunoașterea, evaluarea, prezentarea și descrierea acestor estimări contabile în situațiile financiare sunt în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil și
 - (c) Au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate.
34. La realizarea evaluării prevăzute de punctul 33 (c), auditorul trebuie să ia în considerare toate probele de audit relevante obținute, indiferent dacă sunt coroborative sau contradictorii.²⁰ Dacă auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să evalueze implicațiile asupra auditului sau a opiniei auditorului cu privire la situațiile financiare în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).²¹

Stabilirea măsurii în care estimările contabile sunt rezonabile sau denaturate

35. Auditorul trebuie să stabilească dacă estimările contabile și prezentările de informații aferente sunt rezonabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil sau sunt denaturate. ISA 450²² oferă îndrumări cu privire la modalitatea în care auditorul poate diferenția denaturările (fie ele efective, de raționament sau de extrapolare) în scopul evaluării de către auditor a efectului denaturărilor necorectate asupra situațiilor financiare. (A se vedea punctele A12-A13, A139-A144)
36. În legătură cu estimările contabile, auditorul trebuie să evalueze:
- (a) În cazul unui cadru de prezentare fidelă, măsura în care conducerea a inclus prezentări de informații, dincolo de cele prevăzute în mod specific de cadru, care sunt necesare pentru a obține o prezentare fidelă a situațiilor financiare ca întreg,²³ sau
 - (b) În cazul unui cadru de conformitate, măsura în care prezentările de informații sunt cele necesare pentru ca situațiile financiare să nu inducă în eroare.²⁴

19 ISA 330, punctele 25-26.

20 ISA 500, punctul 11.

21 ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*.

22 ISA 450, punctul A6.

23 A se vedea și ISA 700 (Revizuit), punctul 14.

24 A se vedea și ISA 700 (Revizuit), punctul 19.

Declarații scrise

37. Auditorul trebuie să solicite declarații scrise de la conducere²⁵ și, unde este cazul, de la persoanele responsabile cu guvernanta despre măsura în care metodele, ipotezele semnificative și datele utilizate la realizarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente sunt adecvate pentru a obține o recunoaștere, o evaluare sau o prezentare care este în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Auditorul trebuie, de asemenea, să ia în considerare necesitatea de a obține declarații în legătură cu anumite estimări contabile, inclusiv în legătură cu metodele, ipotezele sau datele utilizate. (A se vedea punctul A145)

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta, conducerea sau alte părți relevante

38. La aplicarea ISA 260 (Revizuit)²⁶ și ISA 265²⁷, auditorul trebuie să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta sau cu conducerea despre anumite aspecte, inclusiv aspectele calitative semnificative referitoare la practicile contabile ale entității, respectiv deficiențele semnificative din controlul intern. În acest demers, auditorul trebuie să ia în considerare aspectele, dacă există, pe care să le comunice cu privire la estimările contabile și să ia în calcul măsura în care motivele pe care se bazează riscurile de denaturare semnificativă sunt legate de incertitudinea estimării ori de efectele complexității, subiectivității sau altor factori de risc inerent în realizarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente. În plus, în anumite circumstanțe, legile sau reglementările impun auditorului să comunice în legătură cu anumite aspecte cu alte părți relevante, precum organisme de reglementare sau supraveghetori prudențiali. (A se vedea punctele A146-A148)

Documentarea

39. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:²⁸ (A se vedea punctele A149-A152)
- (a) Elementele-cheie ale înțelegerii de către auditor a entității și a mediului său, inclusiv controlul intern al entității în legătură cu estimările contabile ale acesteia,
 - (b) Legătura dintre procedurile suplimentare de audit ale auditorului și riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune²⁹, luând în considerare motivele (indiferent dacă au legătură cu riscul inerent sau cu riscul de control) date pentru evaluarea acelor riscuri,
 - (c) Răspunsul (răspunsurile) auditorului atunci când conducerea nu a luat măsurile adecvate pentru a înțelege și trata incertitudinea estimării,

25 ISA 580, *Declarații scrise*.

26 ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 16(a).

27 ISA 265, punctul 9.

28 ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11, A6, A7 și A10.

29 ISA 330, punctul 28 (b).

- (d) Indiciile unui posibil subiectivism al conducerii legat de estimările contabile, dacă există, și evaluarea de către auditor a implicațiilor pentru audit, așa cum prevede punctul 32 și
- (e) Raționamentele semnificative legate de stabilirea de către auditor a măsurii în care estimările contabile și prezentările de informații aferente sunt rezonabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil sau sunt denaturate.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Natura estimărilor contabile (A se vedea punctul 2)

Exemple de estimări contabile

A1. Exemplele de estimări contabile legate de clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații includ:

- Uzura morală a stocurilor.
- Deprecierea imobilizărilor corporale.
- Evaluarea activelor de infrastructură.
- Evaluarea instrumentelor financiare.
- Rezultatul unui litigiu pe rol.
- Un provizion pentru pierderile din creditare preconizate.
- Evaluarea datoriilor aferente contractelor de asigurare.
- Obligațiile de garanție.
- Datoriile legate de pensiile angajaților.
- Plățile pe bază de acțiuni.
- Valoarea justă a activelor sau datoriilor dobândite în urma unei combinări de întreprinderi, inclusiv stabilirea fondului comercial și a imobilizărilor necorporale.
- Deprecierea activelor pe termen lung și a imobilizărilor corporale deținute în vederea cedării.
- Schimburile nemonetare de active sau datorii între părți independente.
- Veniturile recunoscute pentru contracte pe termen lung.

Metode

- A2. O metodă este o tehnică de evaluare utilizată de conducere pentru a realiza o estimare contabilă în conformitate cu baza de evaluare prevăzută. De exemplu, o metodă recunoscută utilizată în realizarea de estimări contabile legate de tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni este aceea de a stabili un preț teoretic al opțiunii call utilizând formula Black-Scholes de stabilire a prețului unei opțiuni. O metodă este aplicată utilizând un instrument sau un proces de calcul, numit uneori model, și presupune aplicarea de ipoteze și date și luarea în calcul a unui set de relații dintre acestea.

Ipoteze și date

- A3. Ipotezele presupun raționamente bazate pe informații disponibile legate de aspecte precum alegerea unei rate a dobânzii, a unei rate de actualizare sau raționamente privitoare la condiții și evenimente viitoare. O ipoteză poate fi selectată de conducere dintr-un interval de alternative adecvate. Ipotezele care ar putea fi formulate sau identificate de un expert al conducerii devin ipotezele conducerii atunci când sunt utilizate de aceasta în realizarea unei estimări contabile.
- A4. În contextul prezentului ISA, datele reprezintă informații care pot fi obținute prin intermediul observării directe sau de la o parte din exteriorul entității. Informațiile obținute prin aplicarea tehnicilor analitice sau de interpretare asupra datelor sunt numite date derivate atunci când astfel de tehnici au o bază teoretică bine stabilită și, prin urmare, raționamentul conducerii este mai puțin necesar. Altfel, astfel de informații reprezintă o ipoteză.
- A5. Exemplele de date includ:
- Prețurile stabilite în tranzacții de pe piață,
 - Timpii operaționali ai unui mecanism de producție sau numărul de unități produse de acesta,
 - Prețurile istorice sau alți termeni incluși în contracte, precum o rată a dobânzii contractată, o schemă de plată și un termen inclus într-un acord de împrumut,
 - Informațiile cu caracter previzional precum prognozele economice sau ale rezultatelor obținute dintr-o sursă de informații externă, sau
 - O rată viitoare a dobânzii stabilită utilizând tehnici de interpolare pornind de la ratele dobânzii forward (date derivate).
- A6. Datele pot proveni dintr-o gamă largă de surse. De exemplu, datele pot fi:
- Generate în interiorul organizației sau extern,
 - Obținute dintr-un sistem care face parte sau nu din registrul Cartea mare sau registrele auxiliare,
 - Observabile în contracte, sau
 - Observabile în normele legislative sau de reglementare.

Adaptabilitate (A se vedea punctul 3)

- A7. Exemplele de puncte care includ îndrumări referitoare la modul în care pot fi adaptate cerințele prezentului ISA includ punctele A20-A22, A63, A67 și A84.

Concepte-cheie din prezentul ISA

Factori de risc inerent (A se vedea punctul 4)

- A8. Factorii de risc inerent sunt caracteristici ale condițiilor și evenimentelor care pot afecta susceptibilitatea unei aserțiuni la denaturare, înainte de a lua în considerare controalele. Anexa 1 explică mai detaliat natura acestor factori de risc inerent și relațiile dintre ei, în contextul realizării estimărilor contabile și prezentării lor în situațiile financiare.
- A9. Pe lângă factorii de risc inerent ai incertitudinii estimării, complexității sau subiectivității, alți factori de risc inerent pe care auditorul îi poate lua în considerare la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pot include măsura în care estimarea contabilă se află sub incidența următoarelor elemente sau este afectată de acestea:
- Modificarea naturii sau a circumstanțelor elementelor relevante din situațiile financiare sau cerințele din cadrul de raportare financiară aplicabil care pot avea ca rezultat necesitatea unor modificări în ceea ce privește metoda, ipotezele sau datele utilizate în realizarea estimării contabile.
 - Susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau de fraudă în realizarea estimării contabile.

Riscul de control (A se vedea punctul 6)

- A10. La evaluarea de către auditor a riscului de control la nivel de aserțiune, eficacitatea proiectării controalelor pe care auditorul intenționează să se bazeze și măsura în care controalele tratează riscurile inerente evaluate la nivel de aserțiune sunt chestiuni importante de luat în considerare. Evaluarea de către auditor a eficacității proiectării controalelor și a implementării acestora îl ajută în formarea unei așteptări cu privire la eficacitatea operațională a controalelor, așteptare care îi va permite să decidă dacă le va testa sau nu.

Scepticismul profesional (A se vedea punctul 8)

- A11. Punctele A60, A95, A96, A137 și A139 sunt exemple de puncte care descriu modalitățile în care auditorul poate exercita scepticismul profesional. Punctul A152 oferă îndrumări cu privire la modalitățile de documentare a exercitării scepticismului profesional de către auditor și include exemple de puncte specifice din prezentul ISA pentru care documentarea poate furniza probe ale exercitării scepticismului profesional.

Conceptul de „caracter rezonabil” (A se vedea punctele 9, 35)

A12. Alte considerente care pot fi relevante pentru analizarea de către auditor a măsurii în care estimările contabile și prezentările de informații aferente sunt rezonabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil includ:

- Măsura în care datele și ipotezele utilizate în realizarea estimărilor contabile sunt consecvente între ele și cu cele utilizate în alte estimări contabile sau în alte sfere ale activității entității și
- Măsura în care estimarea contabilă ia în considerare informații adecvate așa cum prevede cadrul de raportare financiară aplicabil.

A13. Termenul „aplicat în mod adecvat” utilizat la punctul 9 se referă la o manieră care nu numai că se conformează cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, ci, făcând acest lucru, reflectă raționamente care sunt consecvente cu obiectivul bazei de evaluare din acel cadru.

Definiții

Estimare contabilă (A se vedea punctul 12(a))

A14. Estimările contabile reprezintă valori monetare care pot fi legate de clase de tranzacții sau solduri ale conturilor recunoscute sau prezentate în situațiile financiare. Estimările contabile cuprind, de asemenea, valori monetare incluse în prezentările de informații sau utilizate în realizarea de raționamente referitoare la recunoașterea sau prezentarea unei clase de tranzacții sau soldului unui cont.

Estimarea punctuală sau intervalul de estimare a(l) auditorului (A se vedea punctul 12(b))

A15. O estimare punctuală sau un interval de estimare a(l) auditorului poate fi utilizată (utilizat) pentru a evalua o estimare contabilă în mod direct (de exemplu, o ajustare pentru depreciere sau valoarea justă a diferite tipuri de instrumente financiare) ori în mod indirect (de exemplu, o valoare utilizată drept ipoteză semnificativă pentru o estimare contabilă). Auditorul poate adopta o abordare similară în elaborarea unei valori sau a unui interval de valori la evaluarea unui element nemonetar care ține de date sau a unei ipoteze (de exemplu, du rata de viață utilă estimată a unui activ).

Incertitudinea estimării (A se vedea punctul 12(c))

A16. Nu toate estimările contabile sunt expuse unui grad ridicat de incertitudine a estimării. De exemplu, unele elemente din situațiile financiare pot avea o piață activă și deschisă care furnizează informații credibile și ușor disponibile privind prețurile la care se derulează schimburile efective. Cu toate acestea, poate exista o incertitudine a estimării chiar și atunci când metoda de evaluare și datele sunt bine definite. De exemplu, este posibil ca evaluarea titlurilor de valoare cotate pe o piață activă și deschisă la prețul listat de piață să impună o ajustare dacă pachetul de acțiuni este semnificativ sau face obiectul unor restricții în ceea ce privește tranzacționarea. De asemenea, circumstanțele

economice generale predominante la acel moment, de exemplu, lipsa de lichiditate a unei anumite piețe, pot afecta incertitudinea estimării.

Subiectivismul conducerii (A se vedea punctul 12(d))

A17. Cadrele de raportare financiară solicită deseori neutralitate, adică lipsa subiectivismului. Incertitudinea estimării generează subiectivitate în realizarea unei estimări contabile. Prezența subiectivității generează necesitatea unui raționament din partea conducerii și susceptibilitate la subiectivismul neintenționat sau intenționat al conducerii (de exemplu, ca urmare a motivației de a atinge o țintă de profit sau o rată de capital dorită). Susceptibilitatea unei estimări contabile la subiectivismul conducerii crește odată cu măsura în care există subiectivitate în realizarea sa.

Rezultatul efectiv al unei estimări contabile (A se vedea punctul 12(f))

A18. Unele estimări contabile, prin natura lor, nu au un rezultat care să fie relevant pentru activitatea efectuată de auditor în conformitate cu prezentul ISA. De exemplu, o estimare contabilă poate fi bazată pe percepțiile participanților de pe piață la un moment în timp. În consecință, prețul realizat în urma vânzării unui activ sau transferării unei datorii poate să difere de estimarea contabilă aferentă realizată la data de raportare pentru că, odată cu trecerea timpului, percepțiile legate de valoare ale participanților de pe piață s-au schimbat.

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

Obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său (A se vedea punctul 13)

A19. Punctele 11-24 din ISA 315 (Revizuit) impun auditorului să obțină o înțelegere anumitor aspecte legate de entitate și mediul său, inclusiv controlul intern al entității. Cerințele de la punctul 13 din prezentul ISA abordează aspecte mai specifice legate de estimările contabile și completează cerințele mai generale din ISA 315 (Revizuit).

Adaptabilitate

A20. Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor auditorului pentru a obține o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, în legătură cu estimările contabile ale entității pot depinde, într-un grad mai mare sau mai mic, de măsura în care aspectul individual (aspectele individuale) se aplică în circumstanțele date. De exemplu, entitatea poate avea puține tranzacții sau alte evenimente și condiții care generează necesitatea unor estimări contabile, cerințele de raportare financiară aplicabile pot fi simplu de aplicat și se poate să nu existe factori de reglementare relevanți. Mai mult, se poate ca estimările contabile să nu necesite raționamente semnificative și procesul de realizare a estimărilor contabile poate fi mai puțin complex. În aceste circumstanțe, estimările contabile pot fi expuse la/sau afectate de incertitudinea estimării, complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent într-un grad mai scăzut și pot exista mai puține controale relevante pentru audit. În acest caz, este probabil ca procedurile auditorului de evaluare a riscului să fie mai puțin extinse și să fie obținute în primul rând

prin interviuări ale persoanelor din conducere cu responsabilități adecvate față de situațiile financiare și prin simple parcurgeri ale procesului conducerii pentru realizarea estimării contabile.

- A21. Pe de altă parte, estimările contabile pot necesita raționamente semnificative din partea conducerii și procesul de realizare a estimărilor contabile poate fi complex și poate presupune utilizarea unor modele complexe. Mai mult, entitatea poate avea un sistem informatic mai sofisticat și controale mai extinse asupra estimărilor contabile. În aceste circumstanțe, estimările contabile pot fi expuse la sau afectate de incertitudinea estimării, subiectivitate, complexitate sau alți factori de risc inerent. În acest caz, este probabil ca natura sau plasarea în timp a procedurilor auditorului de evaluare a riscurilor să fie diferită sau să fie mai extinsă decât în circumstanțele de la punctul A20.
- A22. Următoarele considerente pot fi relevante pentru entitățile care desfășoară doar activități simple, care pot include multe entități mai mici:
- Procesele relevante pentru estimările contabile pot fi simple pentru că activitățile de afaceri sunt simple sau estimările necesare pot avea un grad mai scăzut de incertitudine a estimării.
 - Estimările contabile pot fi generate în afara registrului Cartea mare și a registrelor auxiliare, controalele asupra elaborării lor pot fi limitate și un proprietar-administrator poate avea o influență semnificativă asupra stabilirii lor. Poate fi necesar ca rolul proprietarului-administrator în realizarea estimărilor contabile să fie luat în considerare de către auditor atât la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, cât și la analizarea riscului de subiectivism al conducerii.

Entitatea și mediul său

Tranzacțiile entității și alte evenimente și condiții (A se vedea punctul 13(a))

- A23. Modificările de circumstanțe care pot genera nevoia de estimări contabile sau schimbări în acestea pot include, de exemplu, măsura în care:
- Entitatea s-a angajat în noi tipuri de tranzacții,
 - Termenii tranzacțiilor s-au schimbat, sau
 - S-au produs noi evenimente sau au apărut noi condiții.

Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil (A se vedea punctul 13(b))

- A24. Obținerea unei înțelegeri a cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil îi oferă auditorului o bază pentru a discuta cu conducerea și, acolo unde este cazul, cu persoanele responsabile cu guvernanta despre modul în care conducerea a aplicat acele cerințe relevante pentru estimările contabile și despre concluzia auditorului privind măsura în care ele au fost aplicate adecvat. Această înțelegere poate, de asemenea, sprijini auditorul în comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta atunci când auditorul este de părere că o practică contabilă semnificativă care este acceptabilă conform

cadrului de raportare financiară aplicabil nu este cea mai adecvată având în vedere circumstanțele entității.³⁰

A25. În obținerea acestei înțelegeri, auditorul poate încerca să înțeleagă măsura în care:

- Cadrul de raportare financiară aplicabil:
 - Prescrie anumite criterii pentru recunoașterea estimărilor contabile sau metode pentru evaluarea acestora,
 - Specifică anumite criterii care permit sau impun evaluarea la valoarea justă, de exemplu, făcând referire la intențiile conducerii de a întreprinde anumite acțiuni privind un activ sau o datorie, sau
 - Specifică prezentări de informații impuse sau sugerate, inclusiv prezentări privitoare la raționamente, ipoteze sau alte surse de incertitudine a estimării legate de estimările contabile și
- Modificările din cadrul de raportare financiară aplicabil impun modificări în politicile contabile ale entității legate de estimările contabile.

Factori de reglementare (A se vedea punctul 13(c))

A26. Obținerea unei înțelegeri a factorilor de reglementare, dacă există, care sunt relevanți pentru estimările contabile poate sprijini auditorul în identificarea cadrelor de reglementare aplicabile (de exemplu, cadrele de reglementare stabilite de supraveghetorii prudențiali din domeniile bancar și de asigurări) și în stabilirea măsurii în care un astfel de cadru (astfel de cadre) de reglementare:

- Tratează condițiile pentru recunoașterea estimărilor contabile ori metodele de evaluare a acestora sau furnizează îndrumări în acest sens,
- Specifică, sau furnizează îndrumări cu privire la, prezentări de informații în plus față de cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil,
- Indică zonele în care există posibilitatea apariției subiectivismului conducerii având ca scop îndeplinirea cerințelor de reglementare, sau
- Conțin(e) cerințe cu scop de reglementare care nu sunt consecvente cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, ceea ce poate indica potențiale riscuri de denaturare semnificativă. De exemplu, unele organisme de reglementare pot încerca să influențeze nivelurile minime ale ajustărilor pentru pierderile din creditare preconizate care le depășesc pe cele prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil.

30 ISA 260 (Revizuit), punctul 16(a).

Natura estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente despre care auditorul preconizează că vor fi incluse în situațiile financiare (A se vedea punctul 13 (d))

A27. Obținerea unei înțelegeri a naturii estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente despre care auditorul preconizează că vor fi incluse în situațiile financiare ale entității ajută auditorul să înțeleagă baza de evaluare pentru astfel de estimări contabile și natura și nivelul prezentărilor de informații care ar putea fi relevante. O astfel de înțelegere furnizează auditorului o bază pentru discuții cu conducerea despre modul în care aceasta realizează estimările contabile.

Controlul intern al entității relevant pentru audit

Natura și nivelul supravegherii și guvernancei (A se vedea punctul 13(e))

A28. La aplicarea ISA 315 (Revizuit)³¹, înțelegerea de către auditor a naturii și a nivelului de supraveghere și guvernance pe care entitatea le-a implementat cu privire la procesul conducerii de realizare a estimărilor contabile poate fi importantă pentru evaluarea care trebuie efectuată de auditor, întrucât se referă la măsura în care:

- Conducerea, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernarea, a creat și a menținut o cultură bazată pe onestitate și conduită etică și
- Punctele forte ale elementelor mediului de control furnizează, împreună, o bază adecvată pentru celelalte componente ale controlului intern și la măsura în care alte componente sunt subminate de deficiențe ale mediului de control.

A29. Auditorul poate obține o înțelegere a măsurii în care persoanele responsabile cu guvernarea:

- Dețin competențele sau cunoștințele necesare pentru a înțelege caracteristicile unei anumite metode sau unui anumit model de realizare a estimărilor contabile sau riscurile legate de estimarea contabilă, de exemplu, riscurile legate de metoda sau tehnologia informației utilizată în realizarea estimărilor contabile,
- Dețin competențele și cunoștințele necesare pentru a înțelege măsura în care conducerea a realizat estimările contabile în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,
- Sunt independente față de conducere, dețin informațiile necesare pentru a evalua la timp modul în care conducerea a realizat estimările contabile și au autoritatea de a pune la îndoială acțiunile conducerii atunci când acele acțiuni par inadecvate sau nepotrivite,
- Supraveghează procesul conducerii de realizare a estimărilor contabile, inclusiv utilizarea modelelor, sau

31 ISA 315 (Revizuit), punctul 14.

- Supraveghează activitățile de monitorizare întreprinse de conducere. Aceasta poate include proceduri de supraveghere și revizuire proiectate pentru a detecta și corecta orice deficiențe în proiectarea sau eficacitatea operațională a controalelor asupra estimărilor contabile.

A30. Obținerea unei înțelegeri a supravegherii de către persoanele responsabile cu guvernarea poate fi importantă atunci când există estimări contabile care:

- Necesită raționamente semnificative din partea conducerii pentru a trata subiectivitatea,
- Prezintă o incertitudine a estimării ridicate,
- Implică un nivel ridicat de complexitate în realizarea lor, de exemplu, din cauza utilizării extinse a tehnologiei informației, a volumelor mari de date sau a mai multor surse de date sau ipoteze cu legături complexe,
- Au avut, sau ar fi trebuit să aibă, o modificare în ceea ce privește metoda, ipotezele sau datele față de perioadele anterioare, sau
- Implică ipoteze semnificative.

Aplicarea de către conducere a competențelor și cunoștințelor specializate, inclusiv utilizarea experților conducerii (A se vedea punctul 13(f))

A31. Auditorul poate lua în considerare măsura în care următoarele circumstanțe pot crește probabilitatea necesității contractării de către conducere a unui expert:³²

- Natura specializată a aspectului care necesită estimare, de exemplu, estimarea contabilă poate implica evaluarea rezervelor de minerale sau hidrocarburi în industriile extractive sau evaluarea rezultatului probabil al aplicării unor termeni contractuali complecși.
- Natura complexă a modelelor necesare pentru aplicarea cerințelor relevante ale cadrului de raportare financiară aplicabil, așa cum poate fi cazul în anumite evaluări, precum valorile juste de nivelul 3.³³
- Natura neobișnuită sau ocazională a condiției, tranzacției sau evenimentului care necesită o estimare contabilă.

Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității (A se vedea punctul 13(g))

A32. Înțelegerea modului în care procesul de evaluare a riscului din cadrul entității identifică și tratează riscurile legate de estimările contabile poate ajuta auditorul să analizeze modificările în ceea ce privește:

- Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil legate de estimările contabile,

³² ISA 500, punctul 8.

³³ A se vedea, de exemplu, Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 13, *Evaluarea la valoarea justă*.

- Disponibilitatea sau natura surselor de date care sunt relevante pentru realizarea estimărilor contabile sau care pot afecta credibilitatea datelor utilizate,
- Sistemul informațional sau mediul IT al entității și
- Personalul-cheie.

A33. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în obținerea unei înțelegeri a modului în care conducerea a identificat și tratează susceptibilitatea la o denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau de fraudă în realizarea estimărilor contabile includ măsura în care și, dacă este cazul, modul în care conducerea:

- Acordă o atenție specială selectării sau aplicării metodelor, ipotezelor și datelor utilizate în realizarea estimărilor contabile.
- Monitorizează indicatorii-cheie de performanță care pot indica o performanță neașteptată sau inconsecvență comparativ cu performanța istorică sau bugetată ori cu alți factori cunoscuți.
- Identifică stimulentele financiare sau de altă natură care pot fi o motivație pentru subiectivism.
- Monitorizează necesitatea unor schimbări în metodele, ipotezele semnificative sau datele utilizate în realizarea estimărilor contabile.
- Stabilește supravegherea și revizuirea adecvate ale modelelor utilizate în realizarea estimărilor contabile.
- Solicită documentarea argumentelor pentru raționamentele semnificative făcute în realizarea estimărilor contabile sau o revizuire independentă a acestor raționamente.

Sistemul informațional al entității în ceea ce privește estimările contabile (A se vedea punctul 13(h)(i))

A34. Clasele de tranzacții, evenimentele și condițiile care intră sub incidența punctului 13(h) sunt aceleași cu clasele de tranzacții, evenimentele și condițiile legate de estimările contabile și prezentările de informații aferente care fac obiectul punctului 18(a) și (d) din ISA 315 (Revizuit). Pentru a înțelege sistemul informațional al entității în ceea ce privește estimările contabile, auditorul poate analiza:

- Dacă estimările contabile provin din înregistrarea unor tranzacții de rutină sau recurente ori dacă provin din tranzacții nerecurente sau neobișnuite.
- Modul în care sistemul informațional tratează exhaustivitatea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente, în special în cazul estimărilor contabile legate de datorii.

A35. În timpul auditului, auditorul poate să identifice clase de tranzacții, evenimente și condiții care duc la apariția necesității unor estimări contabile și prezentări de informații aferente, pe care conducerea nu le-a identificat. ISA 315 (Revizuit) tratează circumstanțele în care auditorul identifică riscuri de denaturare semnificativă neidentificate de conducere, inclusiv determinarea existenței unei eventuale deficiențe semnificative în controlul intern în legătură cu procesul de evaluare a riscului din cadrul entității.³⁴

Identificarea de către conducere a metodelor, ipotezelor și surselor de date relevante (A se vedea punctul 13(h)(ii)(a))

A36. În cazul în care conducerea a schimbat metoda de realizare a unei estimări contabile, printre aspectele de analizat se numără măsura în care noua metodă este, de exemplu, mai adecvată, reprezintă în sine un răspuns la modificările din mediul sau circumstanțele care afectează entitatea ori la modificările cerințelor din cadrul de raportare financiară aplicabil sau mediul de reglementare, ori măsura în care conducerea are un alt motiv valid.

A37. În cazul în care conducerea nu a schimbat metoda de realizare a unei estimări contabile, printre aspectele de analizat se numără măsura în care continuarea utilizării metodelor, ipotezelor și datelor anterioare este adecvată în contextul mediului și circumstanțelor curente.

Metode (A se vedea punctul 13(h)(ii)(a)(i))

A38. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate prescrie metoda de utilizat în realizarea unei estimări contabile. Totuși, în multe cazuri, cadrul de raportare financiară aplicabil nu prescrie o singură metodă sau baza de evaluare necesară prescrie, ori permite, utilizarea unor metode alternative.

Modele

A39. Conducerea poate proiecta și implementa controale specifice în jurul modelelor utilizate pentru realizarea estimărilor contabile, indiferent dacă modelul în cauză aparține conducerii sau este un model extern. Atunci când modelul însuși prezintă un nivel ridicat de complexitate sau subiectivitate, cum ar fi cazul unui model bazat pe pierderile din creditare preconizate sau al unui model bazat pe valoarea justă care utilizează date de intrare de nivelul 3, este mai probabil să fie identificate ca fiind relevante pentru audit controalele care tratează o astfel de complexitate sau subiectivitate. Atunci când există complexitate referitoare la modele, controalele asupra integrității datelor este, de asemenea, mai probabil să fie considerate relevante pentru audit. Factorii care pot fi adecvați pentru a fi luați în considerare de către auditor în obținerea unei înțelegeri a modelului și a activităților de control relevante pentru audit includ:

- Modul în care conducerea stabilește relevanța și acuratețea modelului,
- Validarea sau testarea ex-post a modelului, inclusiv măsura în care modelul este validat anterior utilizării și revalidat la intervale regulate

34 ISA 315 (Revizuit), punctul 17.

pentru a stabili dacă rămâne adecvat pentru scopul în care a fost creat. Procesul de validare a modelului de către entitate poate include evaluarea:

- Solidității teoretice a modelului,
- Integrității matematice a modelului și
- Acurateței și exhaustivității datelor și caracterului adecvat al datelor și ipotezelor utilizate în model,
- Modalitatea în care modelul este schimbat sau ajustat în mod adecvat în timp util în urma unor modificări ale condițiilor de piață sau ale altor condiții și măsura în care există politici adecvate de control aferent schimbării asupra modelului,
- Măsura în care sunt făcute ajustări, numite și suprapuneri în anumite sectoare de activitate, la rezultatul modelului și măsura în care astfel de ajustări sunt adecvate în circumstanțele date în conformitate cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil. Atunci când ajustările nu sunt adecvate, astfel de ajustări pot reprezenta indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii și
- Măsura în care modelul este documentat în mod adecvat, inclusiv cu privire la aplicațiile vizate ale modelului, limitări, parametrii-cheie, datele și ipotezele necesare, rezultatele oricărei validări efectuate asupra acestuia și natura și baza oricăror ajustări făcute asupra rezultatului său.

Ipoteze (A se vedea punctul 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în obținerea unei înțelegeri cu privire la modul în care conducerea a selectat ipotezele utilizate în realizarea estimărilor contabile includ, de exemplu:

- Baza pentru selecția conducerii și documentația care sprijină selectarea ipotezei. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate furniza criterii sau îndrumări pentru a fi utilizate în selectarea unei ipoteze.
- Modul în care conducerea evaluează dacă ipotezele sunt relevante și exhaustive.
- Atunci când este cazul, modul în care conducerea stabilește dacă ipotezele sunt consecvente între ele, cu cele utilizate în alte estimări contabile sau sfere ale activității entității ori cu alte aspecte care sunt:
 - Sub controlul conducerii (de exemplu, ipoteze referitoare la programele de întreținere care pot afecta estimarea duratei de viață utile a unui activ) și măsura în care acestea sunt consecvente cu planurile de afaceri ale entității și cu mediul exterior și

- În afara controlului conducerii (de exemplu, ipoteze referitoare la ratele dobânzii, ratele de mortalitate sau potențialele acțiuni în justiție sau de reglementare).
- Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil cu privire la prezentarea ipotezelor.

A41. Pentru estimările contabile la valoarea justă, ipotezele variază în ceea ce privește sursele datelor și baza pentru raționamentele care le sprijină, după cum urmează:

- (a) Cele care reflectă ceea ce ar utiliza participanții de pe piață la stabilirea prețului unui activ sau al unei datorii pe baza datelor de piață obținute din surse independente de entitatea care raportează.
- (b) Cele care reflectă propriile raționamente ale entității cu privire la ipotezele pe care le-ar utiliza participanții de pe piață pentru stabilirea prețului unui activ sau al unei datorii, pe baza celor mai bune date disponibile în circumstanțele existente.

Totuși, în practică, distincția dintre literele (a) și (b) se poate să nu fie întotdeauna vizibilă și deosebirea lor depinde de înțelegerea surselor de date și a bazei raționamentelor care sprijină ipoteza. Mai mult, ar putea fi necesar pentru conducere să selecteze dintre mai multe ipoteze diferite utilizate de diferiți participanți de pe piață.

A42. Ipotezele utilizate în realizarea unei estimări contabile sunt considerate ipoteze semnificative în prezentul ISA dacă o variație rezonabilă a ipotezei ar afecta în mod semnificativ evaluarea estimării contabile. O analiză a sensibilității poate fi utilă în a demonstra gradul în care variază evaluarea pe baza uneia sau mai multor ipoteze utilizate în realizarea estimării contabile.

Piețe inactive sau nelichide

A43. Atunci când piețele sunt inactive sau nelichide, înțelegerea de către auditor a modului în care conducerea selectează ipotezele poate include înțelegerea măsurii în care conducerea:

- A implementat politicile adecvate pentru a adapta aplicarea metodei în astfel de circumstanțe. O astfel de adaptare poate include ajustări asupra modelului sau elaborarea unor modele noi care sunt adecvate în circumstanțele date,
- Deține resurse cu competențele sau cunoștințele necesare pentru a adapta sau elabora un model, în manieră urgentă dacă este cazul, inclusiv selectarea tehnicii de evaluare adecvate în astfel de circumstanțe,
- Deține resursele necesare pentru a determina intervalul de rezultate, date fiind incertitudinile implicate, de exemplu, prin efectuarea unei analize a sensibilității,

- Deține mijloacele necesare pentru a evalua, atunci când este cazul, cum a afectat deteriorarea condițiilor de piață operațiunile, mediul și riscurile de afaceri relevante ale entității, precum și implicațiile pentru estimările contabile ale entității, în astfel de circumstanțe și
- Deține o înțelegere adecvată privind modul în care pot varia, în astfel de circumstanțe, datele legate de prețuri provenite din anumite surse de informații externe și relevanța acestui fapt.

Date (A se vedea punctul 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în obținerea unei înțelegeri a modului în care conducerea selectează datele pe care sunt bazate estimările contabile includ:

- Natura și sursa datelor, inclusiv informațiile obținute dintr-o sursă de informații externă.
- Modul în care conducerea evaluează măsura în care datele sunt adecvate.
- Acuratețea și exhaustivitatea datelor.
- Consecvența datelor utilizate în prezent cu cele utilizate în perioadele precedente.
- Complexitatea sistemelor de tehnologie a informației utilizate pentru a obține și a procesa datele, inclusiv când este vorba despre gestionarea unor volume mari de date.
- Modul în care datele sunt obținute, transmise și procesate și modul în care este păstrată integritatea acestora.

Modul în care conducerea înțelege și tratează incertitudinea estimării (A se vedea punctul 13(h)(ii)(b)(c))

A45. Aspectele care ar putea fi adecvate pentru a fi luate în considerare de către auditor cu privire la măsura și modul în care conducerea înțelege gradul de incertitudine a estimării includ, de exemplu:

- Dacă și, dacă da, cum a identificat conducerea alte metode, ipoteze semnificative sau surse de date care sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.
- Dacă și, dacă da, cum a luat în considerare conducerea rezultatele alternative, de exemplu, prin efectuarea unei analize a sensibilității pentru a determina efectul modificării ipotezelor semnificative sau a datelor utilizate în realizarea estimărilor contabile.

A46. Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil pot specifica abordarea pentru selectarea estimării punctuale a conducerii dintre rezultatele evaluării posibile în mod rezonabil. Cadrele de raportare financiară pot recunoaște faptul că valoarea adecvată este o valoare selectată în mod adecvat din rândul

rezultatelor evaluării posibile în mod rezonabil și, în unele cazuri, pot indica faptul că cea mai relevantă valoare este posibil să se regăsească în partea centrală a aceluși interval.

- A47. De exemplu, cu privire la estimările la valoarea justă, IFRS 13³⁵ indică faptul că, dacă sunt utilizate mai multe tehnici de evaluare pentru a evalua valoarea justă, rezultatele (adică indiciile valorii juste) trebuie evaluate luând în considerare caracterul rezonabil al intervalului de valori indicat de acele rezultate. O evaluare la valoarea justă este punctul din cadrul aceluși interval care este cel mai reprezentativ pentru valoarea justă în circumstanțele date. În alte cazuri, cadrul de raportare financiară aplicabil poate specifica utilizarea unei medii ponderate prin probabilități a rezultatelor evaluării posibile în mod rezonabil sau a valorii evaluării care este cea mai probabilă sau care este mai degrabă probabilă decât improbabilă.
- A48. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate prescrie prezentări de informații sau obiective de prezentare legate de estimările contabile, iar unele entități pot alege să prezinte informații suplimentare. Aceste prezentări de informații sau obiective de prezentare pot trata, de exemplu:
- Metoda de estimare utilizată, inclusiv orice model aplicabil și baza pentru selectarea acestuia.
 - Informațiile obținute din modele ori din alte calcule folosite pentru a determina estimările recunoscute sau prezentate în situațiile financiare, inclusiv informații cu privire la datele de bază și ipotezele folosite pentru acele modele, cum ar fi:
 - Ipoteze dezvoltate intern, sau
 - Date, precum ratele dobânzilor, care sunt afectate de factori în afara controlului entității.
 - Efectul oricăror modificări față de metoda de estimare din perioada anterioară.
 - Sursele incertitudinii estimării.
 - Informații cu privire la valoarea justă.
 - Informații despre analizele sensibilității rezultate din modelele financiare care demonstrează luarea în considerare de către conducere a unor ipoteze alternative.
- A49. În unele cazuri, cadrul de raportare financiară aplicabil ar putea prevedea prezentări de informații specifice cu privire la incertitudinea estimării, de exemplu:
- Prezentarea de informații legate de ipotezele făcute cu privire la viitor și alte surse importante de incertitudine a estimării care generează o

35 IFRS 13, *Evaluarea la valoarea justă*, punctul 63.

probabilitate sau o importanță mai mare a ajustărilor semnificative asupra valorilor contabile ale activelor și datoriilor după încheierea perioadei. Astfel de cerințe ar putea fi descrise utilizând termeni precum „Surse-cheie de incertitudine a estimării” sau „Estimări contabile critice”. Acestea se pot referi la estimările contabile care necesită cele mai dificile, subiective și complexe raționamente din partea conducerii. Astfel de raționamente pot fi mai subiective și mai complexe și, în consecință, potențialul pentru o ajustare rezultantă semnificativă a valorilor contabile ale activelor și datoriilor poate crește, numărul de elemente ale datelor și ipotezelor afectând posibila rezolvare viitoare a incertitudinii estimării. Informațiile care pot fi prezentate includ:

- Natura ipotezei sau a altor surse de incertitudine a estimării,
 - Sensibilitatea valorilor contabile la metodele și ipotezele utilizate, inclusiv motivul sensibilității,
 - Rezolvarea preconizată a unei incertitudini și intervalul de rezultate posibile în mod rezonabil cu privire la valorile contabile ale activelor și datoriilor afectate și
 - O explicație privind modificările făcute în ipotezele anterioare în ceea ce privește acele active și datorii, dacă incertitudinea rămâne nerezolvată.
- Prezentarea intervalului de rezultate posibile, precum și a ipotezelor utilizate în determinarea intervalului.
 - Prezentarea de informații specifice, precum:
 - Informații privind importanța estimărilor contabile la valoarea justă pentru poziția financiară și performanța financiară ale entității și
 - Prezentări legate de inactivitatea sau lipsa de lichiditate a pieței.
 - Prezentări de informații calitative cum ar fi expunerile la risc și modul în care apar acestea, obiectivele, politicile și procedurile entității pentru gestionarea riscului și metodele utilizate pentru evaluarea riscului, precum și orice modificări ale acestor concepte calitative față de perioada anterioară.
 - Prezentări de informații cantitative cum ar fi măsura în care entitatea este expusă la risc, pe baza informațiilor furnizate la nivel intern către personalul-cheie din conducerea entității, inclusiv riscul de credit, riscul de lichiditate și riscul de piață.

Activitățile de control relevante pentru auditul asupra procesului conducerii de realizare a estimărilor contabile (A se vedea punctul 13(i))

- A50. Raționamentul auditorului pentru identificarea controalelor relevante pentru audit și, prin urmare, necesitatea de a evalua proiectarea acelor controale și de a stabili dacă au fost implementate sunt legate de procesul conducerii descris la punctul 13(h)(ii). Auditorul poate să nu identifice activități de control relevante referitoare la toate elementele de la punctul 13(h)(ii), în funcție de complexitatea asociată cu estimarea contabilă.
- A51. Ca parte a obținerii unei înțelegeri a activităților de control relevante pentru audit, auditorul poate lua în considerare:
- Modul în care conducerea stabilește gradul de adecvare al datelor utilizate în elaborarea estimărilor contabile, inclusiv atunci când conducerea utilizează o sursă de informații externă sau date din afara registrului Cartea mare și a registrelor auxiliare.
 - Revizuirea și avizarea estimărilor contabile, inclusiv ipotezele sau datele utilizate în elaborarea lor, de către nivelurile de conducere adecvate și, după caz, de către persoanele responsabile cu guvernanta.
 - Separarea sarcinilor între cei responsabili pentru realizarea estimărilor contabile și cei care iau decizia de a angaja entitatea în tranzacțiile aferente, inclusiv măsura în care alocarea responsabilităților ia în considerare în mod adecvat natura entității și produsele sau serviciile acesteia. De exemplu, în cazul unei instituții financiare mari, separarea relevantă a sarcinilor poate include o funcție independentă responsabilă pentru estimarea și validarea procesului de stabilire pe baza valorii juste a prețurilor produselor financiare ale entității, care să fie îndeplinită de angajați a căror remunerație nu depinde de astfel de produse.
 - Eficacitatea proiectării activităților de control. În general, poate fi mai dificil pentru conducere să proiecteze controale care să trateze subiectivitatea și incertitudinea estimării într-o manieră care să prevină sau să detecteze și să corecteze, în mod eficace, denaturările semnificative decât să proiecteze controale care să trateze complexitatea. Poate fi necesar ca acele controale care tratează subiectivitatea și incertitudinea estimării să includă mai multe elemente manuale, care pot fi mai puțin credibile decât controalele automate, întrucât pot fi mai ușor ocolite, ignorate sau anulate de conducere. Eficacitatea proiectării controalelor care tratează complexitatea poate varia în funcție de motivul și natura complexității. De exemplu, poate fi mai ușoară proiectarea unor controale mai eficace legate de o metodă care este utilizată în mod frecvent sau asupra integrității datelor.
- A52. Atunci când conducerea utilizează în foarte mare măsură tehnologia informației în realizarea unei estimări contabile, controalele relevante pentru audit este probabil să includă controale generale ale sistemelor informatice și controale ale aplicațiilor. Astfel de controale pot trata riscuri legate de:

- Măsura în care sistemul de tehnologie a informației are capacitatea necesară și este configurat în mod adecvat pentru a procesa volume mari de date,
 - Calculele complexe în aplicarea unei metode. Atunci când sunt necesare sisteme diverse pentru a procesa tranzacții complexe, se fac reconcilierii periodice între sisteme, în special când acestea nu au interfețe automate sau pot face obiectul intervenției manuale,
 - Măsura în care proiectarea și calibrarea modelelor sunt evaluate periodic,
 - Extragerea completă și precisă a datelor legate de estimările contabile din înregistrările entității sau din surse de informații externe,
 - Date, inclusiv fluxul complet și precis de date din sistemul informațional al entității, gradul de adecvare al oricărei modificări aduse datelor utilizate în realizarea estimărilor contabile, menținerea integrității și securității datelor,
 - Riscurile legate de procesarea sau înregistrarea datelor, atunci când se utilizează surse de informații externe,
 - Măsura în care conducerea are controale asupra accesului, modificării și mentenanței modelelor individuale pentru a menține o pistă de audit fiabilă pentru versiunile acreditate ale modelelor și pentru a preveni accesul sau ajustările neautorizat(e) la aceste modele și
 - Măsura în care există controale adecvate asupra transferului de informații legate de estimările contabile în registrul Cartea mare, inclusiv controale adecvate asupra înregistrărilor contabile.
- A53. În unele sectoare de activitate, precum cel bancar sau al asigurărilor, termenul „gubernanță” poate fi utilizat pentru a descrie activități din cadrul mediului de control, al monitorizării controalelor și al altor componente ale controlului intern, așa cum se descrie în ISA 315 (Revizuit).³⁶
- A54. Pentru entitățile cu o funcție de audit intern, activitatea acestuia poate fi utilă pentru auditor în special pentru obținerea unei înțelegeri a:
- Naturii și amplitudinii utilizării de către conducere a estimărilor contabile,
 - Proiectării și implementării activităților de control care tratează riscurile legate de datele, ipotezele și modelele utilizate în realizarea estimărilor contabile,
 - Aspectelor sistemului informațional al entității care generează datele pe care se bazează estimările contabile și
 - Modulii în care sunt identificate, evaluate și gestionate noile riscuri legate de estimările contabile.

36 ISA 315 (Revizuit), punctul A77.

Revizuirea rezultatului sau a reestimării estimărilor contabile anterioare (A se vedea punctul 14)

A55. O revizuire a rezultatului sau a reestimării estimărilor contabile anterioare (revizuire retroactivă) ajută la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă atunci când estimările contabile anterioare ajung la un rezultat prin transferul sau valorificarea activului sau datoriei în perioada curentă ori sunt reestimate în contextul perioadei curente. Prin efectuarea unei revizui retroactive, auditorul poate obține:

- Informații cu privire la eficacitatea procesului de estimare anterior al conducerii, pe baza cărora auditorul poate obține probe de audit cu privire la eficacitatea probabilă a procesului curent al conducerii.
- Probe de audit cu privire la aspecte cum ar fi motivele schimbărilor a căror prezentare în situațiile financiare ar putea fi obligatorie.
- Informații privind complexitatea sau incertitudinea estimării referitoare la estimările contabile.
- Informații privind susceptibilitatea estimărilor contabile la un posibil subiectivism al conducerii sau informații care pot indica un astfel de subiectivism. Scepticismul profesional al auditorului ajută la identificarea unor astfel de circumstanțe sau condiții și la determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare de audit.

A56. O revizuire retroactivă poate furniza probe de audit care sprijină identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în perioada curentă. O astfel de revizuire retroactivă poate fi efectuată pentru estimările contabile realizate pentru situațiile financiare din perioada anterioară sau poate fi efectuată asupra mai multor perioade ori a unei perioade mai scurte (cum ar fi de două sau de patru ori pe an). În unele cazuri, o revizuire retroactivă asupra mai multor perioade poate fi adecvată atunci când rezultatul efectiv al unei estimări contabile este soluționat într-o perioadă mai lungă de timp.

A57. ISA 240 prevede o revizuire retroactivă a raționamentelor și ipotezelor conducerii referitoare la estimările contabile semnificative.³⁷ Ca aspect practic, revizuirea de către auditor a estimărilor contabile anterioare ca procedură de evaluare a riscului în conformitate cu prezentul ISA poate fi desfășurată în paralel cu revizuirea prevăzută de ISA 240.

A58. Pe baza evaluării anterioare de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă, de exemplu, dacă riscul inerent este evaluat ca fiind mai mare pentru unul sau mai multe riscuri de denaturare semnificativă, auditorul poate aprecia că este nevoie de o revizuire retroactivă mai detaliată. Ca parte a revizuirii retroactive detaliate, auditorul poate acorda o atenție deosebită, atunci când este posibil, efectului datelor și ipotezelor semnificative utilizate

37 ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, punctul 33 (b) (ii).

în realizarea estimărilor contabile anterioare. Pe de altă parte, de exemplu, pentru estimările contabile care provin din înregistrarea tranzacțiilor de rutină și recurente, auditorul poate considera că aplicarea procedurilor analitice ca proceduri de evaluare a riscului este suficientă pentru obiectivele revizuirii.

- A59. Obiectivul de evaluare pentru estimările contabile la valoarea justă și alte estimări contabile, bazat pe condițiile prezente la data de evaluare, tratează percepțiile legate de valoarea la un moment specific, care s-ar putea modifica semnificativ și rapid pe măsură ce se modifică mediul în care funcționează entitatea. Astfel, auditorul ar putea concentra revizuirea pe obținerea de informații care pot fi relevante pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, în unele cazuri este puțin probabil ca obținerea unei înțelegeri privind modificările ipotezelor unui participant de pe piață care au afectat rezultatul unor estimări contabile la valoarea justă din perioada anterioară să poată furniza probe de audit relevante. În acest caz, probele de audit pot fi obținute prin înțelegerea rezultatelor ipotezelor (cum ar fi proiecțiile fluxurilor de trezorerie) și înțelegerea eficacității procesului anterior de estimare al conducerii care sprijină identificarea și evaluarea riscului de denaturare semnificativă în perioada curentă.
- A60. O diferență între rezultatul efectiv al unei estimări contabile și valoarea recunoscută în situațiile financiare aferente perioadei anterioare nu reprezintă neapărat o denaturare a situațiilor financiare aferente perioadei anterioare. Cu toate acestea, o astfel de diferență poate reprezenta o denaturare dacă, de exemplu, diferența provine din informații care au fost la dispoziția conducerii la momentul la care erau finalizate situațiile financiare aferente perioadei anterioare sau era de așteptat în mod rezonabil să fi fost obținute și luate în considerare în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.³⁸ O astfel de diferență poate pune la îndoială procesul conducerii de luare în considerare a informațiilor în realizarea estimării contabile. Ca rezultat, auditorul poate reevalua riscul de control și poate determina că este nevoie să fie obținute probe de audit mai convingătoare cu privire la aspect. Multe cadre de raportare financiară conțin îndrumări cu privire la distincția dintre modificările estimărilor contabile care constituie denaturări și cele care nu constituie denaturări, precum și la tratamentul contabil ce trebuie urmat în fiecare caz.

Competențe sau cunoștințe specializate (A se vedea punctul 15)

- A61. Aspectele care ar putea afecta stabilirea de către auditor a măsurii în care echipa misiunii necesită abilități sau cunoștințe specializate includ, de exemplu:³⁹
- Natura estimărilor contabile pentru o anumită întreprindere sau un anumit sector de activitate (de exemplu, zăcăminte de minereuri, active

38 ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctul 14.

39 ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 14, și ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctul 8 (e).

agricole, instrumente financiare complexe, datorii aferente contractelor de asigurare).

- Gradul de incertitudine a estimării.
- Complexitatea metodei sau modelului utilizat(e).
- Complexitatea cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil relevante pentru estimările contabile, inclusiv dacă există chestiuni care sunt cunoscute ca făcând obiectul unor interpretări sau practici diferite sau zone în care există inconsecvențe în realizarea estimărilor contabile.
- Procedurile pe care auditorul intenționează să le aplice ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate.
- Necesitatea unui raționament cu privire la aspecte nespecificate de cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Nivelul de raționament necesar pentru selectarea datelor și ipotezelor.
- Complexitatea și amploarea utilizării de către entitate a tehnologiei informației în realizarea estimărilor contabile.

Natura, plasarea în timp și amploarea implicării persoanelor cu aptitudini și cunoștințe specializate pot varia pe parcursul auditului.

- A62. Este posibil ca auditorul să nu posede competențele sau cunoștințele specializate necesare în cazul în care aspectul implicat este dintr-un alt domeniu decât cel al contabilității sau auditului (de exemplu, competențe de evaluare) și poate fi necesară utilizarea unui expert al auditorului.⁴⁰
- A63. Multe estimări contabile nu necesită aplicarea unor competențe sau cunoștințe specializate. De exemplu, competențele sau cunoștințele specializate să poate să nu fie necesare pentru un simplu calcul al uzurii morale a stocurilor. Cu toate acestea, pentru pierderile din creditare preconizate ale unei instituții bancare sau pentru o datorie aferentă unui contract de asigurare a unei entități din domeniul asigurărilor, de exemplu, este probabil ca auditorul să concluzioneze că este necesară aplicarea unor competențe sau cunoștințe specializate.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctele 4, 16)

- A64. Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune legate de estimările contabile sunt importante pentru toate estimările contabile, atât pentru cele recunoscute în situațiile financiare, cât și pentru cele incluse în notele la situațiile financiare.
- A65. Punctul A42 din ISA 200 precizează că ISA-urile nu fac referire, de obicei, în mod separat la riscul inerent și riscul de control. Cu toate acestea, prezentul

⁴⁰ ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*.

ISA prevede o evaluare separată a riscului inerent și a riscului de control pentru a furniza o bază pentru conceperea și desfășurarea procedurilor suplimentare de audit cu scopul de a răspunde riscurilor de denaturare semnificativă, inclusiv riscurilor semnificative, la nivel de aserțiune pentru estimările contabile în conformitate cu ISA 330.⁴¹

A66. La identificarea riscurilor de denaturare semnificativă și la evaluarea riscului inerent, auditorul trebuie să ia în considerare gradul în care estimarea contabilă este expusă la, ori afectată de, incertitudinea estimării, complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent. Analizarea de către auditor a factorilor de risc inerent poate furniza, de asemenea, informații care să fie utilizate pentru a stabili:

- Poziția riscului inerent evaluat pe scara riscului inerent și
- Motivele pentru evaluarea acordată riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune, precum și măsura în care procedurile suplimentare de audit ale auditorului în conformitate cu punctul 18 țin cont de acele motive.

Relațiile dintre factorii de risc inerent sunt explicate în detaliu în Anexa 1.

A67. Motivele care stau la baza evaluării de către auditor a riscului inerent la nivel de aserțiune pot rezulta din unul sau mai mulți factori de risc inerent aferenți incertitudinii estimării, complexității, subiectivității sau altor factori de risc inerent. De exemplu:

- (a) Este probabil ca estimările contabile aferente pierderilor din creditare preconizate să fie complexe deoarece pierderile din creditare preconizate nu pot fi observate în mod direct și pot necesita utilizarea unui model complex. Modelul poate utiliza un set complex de date istorice și ipoteze cu privire la evoluțiile viitoare într-o varietate de scenarii specifice entității care pot fi dificil de prognozat. De asemenea, este probabil ca estimările contabile aferente pierderilor din creditare preconizate să fie expuse unei incertitudini mari a estimării și unei subiectivități semnificative în realizarea raționamentelor cu privire la evenimente și condiții viitoare. Considerente similare se aplică datoriilor aferente contractelor de asigurare.
- (b) O estimare contabilă a unei ajustări pentru uzura morală pentru o entitate cu o gamă largă de tipuri diferite de stocuri poate necesita sisteme și procese complexe, dar poate implica un nivel scăzut de subiectivitate și incertitudine a estimării, în funcție de natura stocurilor.
- (c) Alte estimări contabile pot fi simple de realizat, dar pot avea o incertitudine mare a estimării și pot necesita un raționament semnificativ, de exemplu, o estimare contabilă care necesită un singur raționament esențial referitor la o datorie, a cărei valoare este condiționată de rezultatul litigiului.

41 ISA 330, punctul 7 (b).

- A68. Relevanța și importanța factorilor de risc inerent pot varia de la o estimare la alta. În consecință, factorii de risc inerent pot să afecteze, individual sau în combinație, estimările contabile simple într-un grad mai scăzut și auditorul poate identifica mai puține riscuri sau poate evalua riscul inerent în partea inferioară a scării riscului inerent.
- A69. Invers, factorii de risc inerent pot să afecteze, individual sau în combinație, estimările contabile complexe într-un grad mai mare și pot determina auditorul să evalueze riscul inerent în partea superioară a scării riscului inerent. Pentru aceste estimări contabile, este probabil ca analiza auditorului asupra efectelor factorilor de risc inerent să afecteze direct numărul și natura riscurilor de denaturare semnificativă identificate, evaluarea unor astfel de riscuri și, în final, puterea de convingere a probelor de audit necesare pentru a răspunde riscurilor evaluate. De asemenea, pentru aceste estimări contabile, aplicarea de către auditor a scepticismului profesional poate fi deosebit de importantă.
- A70. Evenimentele care au loc după data situațiilor financiare pot furniza informații suplimentare relevante pentru evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune. De exemplu, rezultatul efectiv al unei estimări contabile poate deveni cunoscut în timpul auditului. În astfel de cazuri, auditorul poate evalua sau revizui evaluarea cu privire la riscurile de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune⁴², indiferent de gradul în care estimarea contabilă a fost expusă incertitudinii estimării, complexității, subiectivității sau altor factori de risc inerent sau a fost afectată de acestea. Evenimentele care au loc după data situațiilor financiare pot influența, de asemenea, selectarea de către auditor a abordării față de testarea estimării contabile în conformitate cu punctul 18. De exemplu, pentru o primă simplă angajată care este bazată pe un procent de compensare direct pentru angajații selectați, auditorul poate concluziona că există o complexitate sau o subiectivitate relativ scăzută în realizarea estimării contabile și, prin urmare, poate evalua riscul inerent la nivel de aserțiune în partea inferioară a scării riscului inerent. Plata primelor după finalul perioadei poate furniza probe de audit suficiente și adecvate referitoare la riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivel de aserțiune.
- A71. Evaluarea de către auditor a riscului de control poate fi făcută în diferite moduri în funcție de tehnicile și metodologiile de audit preferate. Evaluarea riscului de control poate fi exprimată utilizând categorii calitative (de exemplu, risc de control evaluat ca maxim, moderat, minim) sau în funcție de așteptările auditorului cu privire la cât de eficace este controlul (sunt controalele) în a trata riscul identificat, adică încrederea planificată în funcționarea eficace a controalelor. De exemplu, dacă riscul de control este evaluat ca fiind maxim, auditorul nu plănuiește să aibă încredere în funcționarea eficace a controalelor. Dacă riscul de control este evaluat ca fiind

42 ISA 315 (Revizuit), punctul 31.

mai jos de maxim, auditorul ia în considerare să acorde încredere funcționării eficiente a controalelor.

Incertitudinea estimării (A se vedea punctul 16(a))

A72. Atunci când ia în considerare gradul în care estimarea contabilă este expusă la incertitudinea estimării, auditorul poate analiza:

- Măsura în care cadrul de raportare financiară aplicabil prevede:
 - Utilizarea unei metode de realizare a estimării contabile care prezintă în mod inerent un nivel ridicat de incertitudine a estimării. De exemplu, cadrul de raportare financiară poate prevedea utilizarea datelor de intrare neobservabile.
 - Utilizarea ipotezelor care au în mod inerent un nivel ridicat de incertitudine a estimării, precum ipotezele cu o perioadă de previziune lungă, ipotezele bazate pe date neobservabile și care sunt, prin urmare, dificil de elaborat de conducere, sau utilizarea unor ipoteze variate care sunt interconectate.
 - Prezentări de informații privind incertitudinea estimării.
- Mediul de afaceri. O entitate poate fi activă pe o piață care se confruntă cu tulburări sau cu o posibilă criză (de exemplu, cauzate de mișcări valutare majore sau piețe inactive) și estimarea contabilă poate fi, prin urmare, dependentă de date care nu sunt observabile cu ușurință.
- Măsura în care este posibil (sau fezabil, atât cât este permis de cadrul de raportare financiară aplicabil) pentru conducere:
 - Să realizeze o predicție precisă și credibilă cu privire la valoarea care va fi obținută ca urmare a unei tranzacții din trecut (de exemplu, valoarea care va fi plătită în temeiul unei clauze contractuale contingente) sau cu privire la incidența și impactul evenimentelor și condițiilor viitoare (de exemplu, valoarea unei pierderi din creditare viitoare sau valoarea și data la care va fi decontată o despăgubire aferentă unei asigurări), sau
 - Să obțină informații precise și complete referitoare la o condiție actuală (de exemplu, informații legate de atribute de evaluare care ar reflecta perspectiva participanților de pe piață la data situațiilor financiare, pentru a elabora o estimare la valoarea justă).

A73. Quantumul valorii recunoscute sau prezentate în situațiile financiare pentru o estimare contabilă nu este, în sine, un indicator al susceptibilității sale la denaturare deoarece, de exemplu, estimarea contabilă poate fi subevaluată.

A74. În unele circumstanțe, incertitudinea estimării poate fi atât de mare încât nu poate fi realizată o estimare contabilă rezonabilă. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate împiedica recunoașterea unui element în situațiile financiare sau evaluarea sa la valoarea justă. În astfel de cazuri, ar putea

exista riscuri de denaturare semnificativă care au legătură nu doar cu măsura în care o estimare contabilă ar trebui să fie recunoscută sau cu măsura în care ar trebui să fie evaluată la valoarea justă, ci și cu caracterul rezonabil al prezentărilor de informații. Cu privire la astfel de estimări contabile, cadrul de raportare financiară aplicabil ar putea prevedea prezentarea estimărilor contabile și a nivelului de incertitudine a estimării asociat acestora. (A se vedea punctele A112-A113, A143-A144)

A75. În unele cazuri, estimarea incertitudinii legate de o estimare contabilă poate genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. ISA 570 (Revizuit)⁴³ stabilește cerințe și oferă îndrumări pentru astfel de circumstanțe.

Complexitatea sau subiectivitatea (A se vedea punctul 16(b))

Gradul în care complexitatea afectează selectarea și aplicarea metodei

A76. Atunci când ia în calcul gradul în care selectarea și aplicarea metodei utilizate în realizarea estimării contabile sunt afectate de complexitate, auditorul poate analiza:

- Necesitatea unor competențe sau cunoștințe specializate ale conducerii care poate indica faptul că metoda utilizată în realizarea unei estimări contabile este complexă în mod inerent și, prin urmare, estimarea contabilă poate avea o susceptibilitate mai mare la denaturare semnificativă. Poate exista o susceptibilitate mai mare la denaturare semnificativă atunci când conducerea a elaborat intern un model și are o experiență relativ limitată în această privință sau utilizează un model care aplică o metodă ce nu este stabilită sau utilizată în mod obișnuit într-un anumit sector de activitate sau mediu.
- Natura bazei de evaluare prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil, care poate avea ca rezultat necesitatea unei metode complexe care necesită mai multe surse de date sau ipoteze istorice și cu caracter previzional, cu relații multiple între ele. De exemplu, o ajustare pentru pierderile din creditare preconizate poate necesita raționamente legate de rambursările viitoare ale creditelor și alte fluxuri de trezorerie, bazate pe analizarea unor date empirice istorice și pe aplicarea unor ipoteze cu caracter previzional. În mod similar, evaluarea unei datorii aferente unui contract de asigurare poate necesita ca raționamentele referitoare la plățile viitoare aferente contractelor de asigurare să fie proiectate pe baza datelor empirice istorice și a tendințelor actuale și previzionate.

Gradul în care complexitatea afectează selectarea și aplicarea datelor

A77. Atunci când ia în calcul gradul în care selectarea și aplicarea datelor utilizate în realizarea estimării contabile sunt afectate de complexitate, auditorul poate analiza:

43 ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*.

- Complexitatea procesului de generare a datelor, luând în calcul relevanța și credibilitatea sursei de date. Datele din anumite surse pot fi mai credibile decât cele din alte surse. De asemenea, din motive de confidențialitate sau proprietate, unele surse de informații externe nu vor prezenta (sau nu vor prezenta în întregime) informații care pot fi relevante pentru a aprecia credibilitatea datelor pe care le furnizează, precum sursele datelor de bază pe care le-au utilizat și modul în care acestea au fost colectate și procesate.
- Complexitatea inerentă în menținerea integrității datelor. Atunci când există un volum mare și surse multiple de date, poate exista o complexitate inerentă în menținerea integrității datelor utilizate în realizarea unei estimări contabile.
- Necesitatea interpretării unor termeni contractuali complecși. De exemplu, stabilirea intrărilor sau ieșirilor de numerar generate de rabaturile comerciale acordate de furnizori sau către clienți poate depinde de termeni contractuali foarte complecși care necesită o experiență sau o competență specifică pentru a fi înțelese sau interpretate.

Gradul în care subiectivitatea afectează selectarea și aplicarea metodei, ipotezelor sau datelor

A78. Atunci când ia în calcul gradul în care selectarea și aplicarea metodei, ipotezelor sau datelor sunt afectate de subiectivitate, auditorul poate analiza:

- Măsura în care cadrul de raportare financiară aplicabil nu specifică abordările, conceptele, tehnicile și factorii de evaluare care trebuie utilizate (utilizați) în metoda de estimare.
- Incertitudinea referitoare la valoarea sau plasarea în timp, inclusiv dimensiunea perioadei de previziune. Valoarea și plasarea în timp reprezintă o sursă de incertitudine inerentă a estimării și generează necesitatea raționamentului conducerii pentru a selecta o estimare punctuală, ceea ce creează, la rândul său, o oportunitate pentru intervenția subiectivismului conducerii. De exemplu, o estimare contabilă care include ipoteze cu caracter previzional poate avea un grad mai mare de subiectivitate care poate fi susceptibil la subiectivismul conducerii.

Alți factori de risc inerent (A se vedea punctul 16(b))

A79. Gradul de subiectivitate asociat cu o estimare contabilă influențează susceptibilitatea estimării contabile la denaturare din cauza subiectivismului conducerii sau a fraudei. De exemplu, atunci când o estimare contabilă este expusă la un grad mai mare de subiectivitate, este probabil ca estimarea contabilă să fie mai susceptibilă la denaturare din cauza subiectivismului conducerii sau a fraudei și acest lucru poate avea ca rezultat un interval mare de rezultate ale evaluării posibile. Conducerea poate selecta din acel interval o estimare punctuală neadecvată în circumstanțele date sau care este influențată

în mod neadecvat de subiectivismul intenționat sau neintenționat al conducerii și care, prin urmare, este denaturată. Pentru auditurile recurente, indiciile unui posibil subiectivism al conducerii identificate în timpul auditului perioadelor anterioare pot influența procedurile de planificare și evaluare a riscului din perioada curentă.

Riscuri semnificative (A se vedea punctul 17)

A80. Evaluarea de către auditor a riscului inerent, care ia în calcul măsura în care o estimare contabilă este expusă la incertitudinea estimării, complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent sau este afectată de acestea, ajută auditorul să stabilească dacă oricare dintre riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate reprezintă un risc semnificativ.

Răspunsuri la riscurile de denaturare semnificativă evaluate

Procedurile suplimentare de audit ale auditorului (A se vedea punctul 18)

A81. La proiectarea și efectuarea procedurilor suplimentare de audit, auditorul poate utiliza oricare dintre cele trei abordări de testare (individual sau în combinație) enumerate la punctul 18. De exemplu, atunci când sunt utilizate mai multe ipoteze pentru a realiza o estimare contabilă, auditorul poate decide să utilizeze o abordare de testare diferită pentru fiecare ipoteză testată.

Obținerea de probe de audit relevante, fie coroborative, fie contradictorii

A82. Probele de audit cuprind atât informații care susțin și coroborează aserțiunile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de aserțiuni.⁴⁴ Obținerea probelor de audit într-o manieră lipsită de influențe poate implica obținerea de probe din mai multe surse din cadrul și din afara entității. Cu toate acestea, auditorului nu i se impune să efectueze o căutare exhaustivă pentru a identifica toate sursele posibile de probe de audit.

A83. Conform ISA 330, cu cât riscul evaluat de auditor este mai ridicat, cu atât auditorul trebuie să obțină probe de audit mai convingătoare.⁴⁵ Prin urmare, analizarea naturii sau a cantității probelor de audit poate fi mai importantă atunci când riscurile inerente legate de o estimare contabilă sunt evaluate în partea superioară a scării riscului inerent.

Adaptabilitate

A84. Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor suplimentare de audit ale auditorului sunt afectate, de exemplu, de:

- Riscurile evaluate de denaturare semnificativă, care afectează puterea de convingere necesară a probelor de audit și influențează abordarea pe care auditorul o selectează pentru a audita o estimare contabilă. De exemplu, riscurile evaluate de denaturare semnificativă legate de aserțiunile cu privire la existență sau evaluare pot fi mai mici în cazul

44 ISA 500, punctul A5.

45 ISA 330, punctele 7 (b) și A19.

angajării directe a unor prime plătite angajaților la scurt timp după finalul perioadei. În această situație, poate fi mai practic pentru auditor să obțină probe de audit suficiente și adecvate prin evaluarea evenimentelor care au avut loc până la data raportului auditorului, decât prin alte abordări de testare.

- Motivele care stau la baza riscurilor de denaturare semnificativă evaluate.

Situația în care auditorul intenționează să se bazeze pe eficacitatea operațională a controalelor relevante (A se vedea punctul 19)

- A85. Testarea eficacității operaționale a controalelor relevante poate fi adecvată atunci când riscul inerent este evaluat ca având o valoare mai mare pe scara riscului inerent, inclusiv în cazul riscurilor semnificative. Această situație poate apărea atunci când estimarea contabilă este expusă la sau afectată de un grad mare de complexitate. Atunci când estimarea contabilă este afectată de un grad mare de subiectivitate și, prin urmare, necesită un raționament semnificativ din partea conducerii, limitările inerente în eficacitatea proiectării controalelor pot determina auditorul să se concentreze mai mult pe procedurile de fond decât pe testarea eficacității funcționării controalelor.
- A86. Atunci când stabilește natura, plasarea în timp și amplexarea testării eficacității operaționale a controalelor legate de estimările contabile, auditorul poate lua în considerare factori precum:
- Natura, frecvența și volumul tranzacțiilor,
 - Eficacitatea proiectării controalelor, inclusiv măsura în care controalele sunt proiectate în mod adecvat pentru a răspunde riscului inerent evaluat, și rigurozitatea guvernantei,
 - Importanța anumitor controale pentru obiectivele generale de control și procesele stabilite în cadrul entității, inclusiv complexitatea sistemului informațional care susține tranzacțiile,
 - Monitorizarea controalelor și a deficiențelor identificate în controlul intern,
 - Natura riscurilor pe care le vor trata controalele, de exemplu, controalele privind exercitarea raționamentului comparativ cu controalele asupra datelor justificative,
 - Competența celor implicați în activitățile de control,
 - Frecvența efectuării activităților de control și
 - Probele privind efectuarea activităților de control.

Procedurile de fond singure nu pot furniza probe de audit suficiente și adecvate

- A87. În anumite sectoare de activitate, precum sectorul serviciilor financiare, conducerea utilizează în măsură foarte mare tehnologia informației pentru a-și

desfășura activitatea. Prin urmare, este mai probabil să existe riscuri legate de anumite estimări contabile pentru care procedurile de fond singure nu pot furniza probe de audit suficiente și adecvate.

A88. Circumstanțele în care pot exista riscuri pentru care procedurile de fond singure nu pot furniza probe de audit suficiente și adecvate la nivel de aserțiune includ:

- Atunci când sunt necesare controale pentru a atenua riscurile legate de inițierea, înregistrarea, procesarea sau raportarea informațiilor obținute din afara registrului Cartea mare și a registrelor auxiliare.
- Atunci când informațiile care justifică una sau mai multe aserțiuni sunt inițiate, înregistrate, procesate sau raportate electronic. Este probabil ca această situație să apară atunci când există un volum mare de tranzacții sau date ori când este utilizat un model complex, care necesită utilizarea extensivă a tehnologiei informației pentru a asigura acuratețea și exhaustivitatea informațiilor. Poate fi necesar un provizion complex pentru pierderile din creditare preconizate pentru o instituție financiară sau o entitate de utilități publice. De exemplu, în cazul unei entități de utilități publice, datele utilizate în constituirea ajustării pentru pierderile din creditare preconizate pot conține mai multe solduri mici rezultate dintr-un volum mare de tranzacții. În aceste circumstanțe, auditorul poate concluziona că nu pot fi obținute probe de audit suficiente și adecvate fără a testa controalele din jurul modelului utilizat pentru a constitui ajustarea pentru pierderile din creditare preconizate.

În astfel de cazuri, suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit pot depinde de eficacitatea controalelor asupra acurateței și exhaustivității informațiilor.

A89. Ca parte a auditului situațiilor financiare pentru anumite entități (precum o bancă sau un asigurător), auditorul poate fi, de asemenea, obligat de legislație sau reglementări să efectueze proceduri suplimentare legate de controlul intern sau să furnizeze o concluzie de asigurare asupra acestuia. În aceste circumstanțe și în altele similare, este posibil ca auditorul să poată utiliza ca probe de audit informațiile obținute în urma efectuării unor astfel de proceduri, cu condiția ca acesta să stabilească dacă au avut loc modificări ulterioare care ar putea să afecteze relevanța acestora pentru audit.

Riscuri semnificative (A se vedea punctul 20)

A90. Atunci când procedurile suplimentare de audit ale auditorului ca răspuns la un risc semnificativ constau doar în proceduri de fond, ISA 330⁴⁶ prevede ca acele proceduri să includă teste de detaliu. Astfel de teste de detaliu pot fi proiectate și efectuate în cadrul oricăreia dintre abordările descrise la punctul 18 din prezentul ISA conform raționamentului profesional al auditorului în

46 ISA 330, punctul 21.

circumstanțele date. Exemplele de teste de detaliu pentru riscurile semnificative legate de estimările contabile includ:

- Examinarea, de exemplu, examinarea contractelor pentru a corobora termenii sau ipotezele.
- Recalcularea, de exemplu, verificarea acurateții matematice a unui model.
- Verificarea concordanței dintre ipotezele utilizate și documentația justificativă, precum informațiile publicate de terțe părți.

Obținerea de probe de audit din evenimente care au avut loc până la data raportului auditorului (A se vedea punctul 21)

- A91. În unele circumstanțe, obținerea de probe de audit din evenimente care au avut loc până la data raportului auditorului poate furniza probe de audit suficiente și adecvate pentru a trata riscurile de denaturare semnificativă. De exemplu, vânzarea întregului stoc dintr-un produs care nu se mai fabrică, la puțin timp după finalul perioadei, poate furniza probe de audit suficiente și adecvate cu privire la estimarea valorii sale realizabile nete la sfârșitul perioadei. În alte cazuri poate fi necesară utilizarea acestei abordări de testare în conexiune cu altă abordare de la punctul 18.
- A92. Pentru unele estimări contabile, este puțin probabil ca evenimentele care au loc înaintea datei raportului auditorului să furnizeze probe de audit suficiente și adecvate cu privire la estimarea contabilă. De exemplu, condițiile sau evenimentele care au legătură cu unele estimări contabile se desfășoară doar pe o perioadă extinsă de timp. De asemenea, datorită obiectivului de evaluare aferent estimărilor contabile la valoarea justă, informațiile ulterioare finalului perioadei s-ar putea să nu reflecte evenimentele sau condițiile existente la data bilanțului și, astfel, s-ar putea să nu fie relevante pentru evaluarea la valoarea justă a estimării contabile.
- A93. Chiar dacă auditorul decide să nu pună în aplicare această abordare de testare în ceea ce privește anumite estimări contabile, auditorului i se impune să se conformeze cu ISA 560. ISA 560 impune auditorului să efectueze proceduri de audit concepute pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate potrivit cărora toate evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului care impun ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea au fost identificate⁴⁷ și reflectate corespunzător în situațiile financiare.⁴⁸ Deoarece evaluarea multor estimări contabile, altele decât estimările contabile la valoarea justă, depinde de obicei de rezultatul unor condiții, tranzacții sau evenimente viitoare, activitatea auditorului conform ISA 560 este deosebit de relevantă.

47 ISA 560, punctul 6.

48 ISA 560, punctul 8.

Testarea modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă (A se vedea punctul 22)

A94. Testarea modului în care conducerea a efectuat estimarea contabilă poate reprezenta o abordare adecvată atunci când, de exemplu:

- Revizuirea de către auditor a estimărilor contabile similare efectuate în situațiile financiare aferente perioadei anterioare sugerează faptul că procesul conducerii din perioada curentă este adecvat.
- Estimarea contabilă se bazează pe o populație mare de elemente de natură similară care nu sunt semnificative la nivel individual.
- Cadrul de raportare financiară aplicabil specifică modul în care se preconizează că va fi realizată estimarea contabilă de către conducere. De exemplu, această situație poate apărea în cazul unei ajustări pentru pierderile din creditare preconizate.
- Estimarea contabilă este derivată din procesarea de rutină a datelor.

Testarea modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă poate, de asemenea, să fie o abordare adecvată atunci când niciuna dintre celelalte abordări de testare nu este practică sau poate fi o abordare adecvată în combinație cu una dintre celelalte abordări de testare.

Modificări ale metodelor, ipotezelor semnificative și datelor față de perioadele anterioare (A se vedea punctele 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Atunci când o modificare față de perioadele anterioare a unei metode, a unei ipoteze semnificative sau a unor date nu este bazată pe circumstanțe sau informații noi, ori atunci când ipotezele semnificative sunt inconsecvente una cu cealaltă și cu cele utilizate în alte estimări contabile sau cu ipoteze conexe din alte sfere de activitate ale entității, poate fi nevoie ca auditorul să aibă cu conducerea discuții suplimentare referitoare la circumstanțe și, cu acest prilej, să îi solicite acestuia explicații referitoare la gradul de adecvare al ipotezelor utilizate.

Indicii ale subiectivismului conducerii (A se vedea punctele 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Atunci când auditorul identifică indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii, poate fi necesară o discuție suplimentară între auditor și conducere, iar auditorul poate fi nevoit să reconsidere măsura în care s-au obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la faptul că metoda, ipotezele și datele utilizate au fost adecvate și pot fi susținute în circumstanțele date. Un exemplu de indiciu al subiectivismului conducerii pentru o anumită estimare contabilă poate fi atunci când conducerea a elaborat un interval adecvat pentru mai multe ipoteze diferite și, în fiecare caz, ipoteza utilizată a fost cea de la capătul intervalului care a generat cel mai favorabil rezultat de evaluare.

Metode

Selectarea metodei (A se vedea punctul 23(a))

A97. Considerentele relevante pentru auditor cu privire la gradul de adecvare al metodei selectate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, gradul de adecvare al modificărilor față de perioada anterioară pot include:

- Măsura în care argumentele conducerii pentru metoda selectată sunt adecvate,
- Măsura în care metoda este adecvată în circumstanțele date având în vedere natura estimării contabile, cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, alte concepte sau tehnici de evaluare disponibile, cerințele de reglementare și sectorul de activitate și mediul în care operează entitatea,
- Atunci când conducerea a stabilit că metode diferite au ca rezultat un interval de estimări diferite semnificativ, modul în care conducerea a investigat motivele care stau la baza acestor diferențe și
- Măsura în care modificarea este bazată pe circumstanțe sau informații noi. Dacă nu este așa, modificarea poate să nu fie rezonabilă sau să nu fie în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Modificările arbitrare au ca rezultat situații financiare inconsecvente în timp și pot duce la apariția unor denaturări ale situațiilor financiare sau pot constitui un indiciu al unui posibil subiectivism al conducerii. (A se vedea și punctele A133-A136)

Aceste aspecte sunt importante atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil nu prescrie metoda de evaluare sau permite mai multe metode.

Modelarea complexă (A se vedea punctul 23(d))

A98. Un model, și metoda conexasă, este mai probabil să fie complex atunci când:

- Înțelegerea și aplicarea metodei, inclusiv proiectarea modelului și selectarea și utilizarea datelor și ipotezelor adecvate, presupun competențe sau cunoștințe specializate,
- Obținerea datelor necesare pentru utilizarea în cadrul modelului este dificilă pentru că există limitări în ceea ce privește disponibilitatea sau caracterul observabil al datelor ori accesul la acestea, sau
- Este dificil să se mențină integritatea (de exemplu, acuratețea, consecvența sau exhaustivitatea) datelor și ipotezelor în utilizarea modelului ca urmare a atributelor de evaluare multiple, a relațiilor multiple dintre acestea sau a calculului iterative multiple.

A99. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare atunci când conducerea utilizează un model complex includ, de exemplu, măsura în care:

- Modelul este validat anterior utilizării sau atunci când a avut loc o modificare a modelului, cu revizuirii periodice pentru a se asigura că este încă adecvat pentru scopul în care a fost creat. Procesul de validare al entității poate include evaluarea:
 - Solidității teoretice a modelului,
 - Integrității matematice a modelului,
 - Acurateței și exhaustivității datelor și ipotezelor modelului și
 - Rezultatului modelului comparativ cu tranzacțiile reale.
- Există politici și proceduri adecvate de control al modificărilor.
- Conducerea utilizează competențe și cunoștințe adecvate în utilizarea modelului.

Aceste considerente pot fi, de asemenea, utile pentru o metodă care nu implică modelarea complexă.

A100. Conducerea poate face ajustări la rezultatul modelului pentru a îndeplini cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil. În unele sectoare de activitate aceste ajustări sunt numite și suprapuneri. În cazul estimărilor contabile la valoarea justă, poate fi relevant să se ia în considerare măsura în care ajustările asupra rezultatului modelului, dacă acestea există, reflectă ipotezele pe care le-ar folosi participanții de pe piață în circumstanțe similare.

Menținerea integrității ipotezelor semnificative și a datelor utilizate în aplicarea metodei (A se vedea punctul 23(e))

A101. Menținerea integrității ipotezelor semnificative și a datelor în aplicarea metodei se referă la menținerea acurateței și exhaustivității datelor și ipotezelor pe parcursul tuturor stadiilor de procesare a informațiilor. Un eșec în a menține o astfel de integritate poate avea ca rezultat coruperea datelor și ipotezelor și poate genera denaturări. În această privință, considerentele relevante pentru auditor pot include măsura în care datele și ipotezele fac obiectul tuturor modificărilor intenționate de conducere, și nu fac obiectul niciunei modificări neintenționate, în timpul unor activități precum introducerea, stocarea, extragerea, transmiterea sau procesarea.

Ipoteze semnificative (A se vedea punctul 24)

A102. Considerentele relevante pentru auditor cu privire la gradul de adecvare al ipotezelor semnificative în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, la gradul de adecvare al modificărilor față de perioada anterioară pot include:

- Argumentele conducerii pentru selectarea ipotezei,
- Măsura în care ipoteza este adecvată în circumstanțele date având în vedere natura estimării contabile, cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil și sectorul de activitate și mediul în care operează entitatea și

- Măsura în care o modificare față de perioadele anterioare în ceea ce privește selectarea unei ipoteze este bazată pe circumstanțe sau informații noi. Dacă nu este așa, modificarea poate să nu fie nici rezonabilă, nici în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Modificările arbitrare ale unei estimări contabile pot genera denaturări semnificative ale situațiilor financiare sau pot reprezenta un indiciu al unui posibil subiectivism al conducerii (a se vedea punctele A133-A136).
- A103. Conducerea ar putea evalua ipoteze sau rezultate alternative ale estimărilor contabile, lucru ce poate fi realizat prin mai multe abordări în funcție de circumstanțe. O posibilă abordare este o analiză a sensibilității. Acest lucru ar putea implica determinarea modului în care valoarea monetară a unei estimări contabile variază în funcție de diferite ipoteze. Chiar și pentru estimările contabile evaluate la valoarea justă pot exista variații, deoarece participanți de pe piață diferiți vor utiliza ipoteze diferite. O analiză a sensibilității ar putea duce la dezvoltarea mai multor scenarii privind rezultatul, uneori caracterizate de către conducere ca un interval de rezultate, inclusiv scenarii „pesimiste” și „optimiste”.
- A104. Prin intermediul cunoștințelor obținute în efectuarea auditului, auditorul poate identifica ipotezele utilizate în alte sfere de activitate ale entității sau poate obține o înțelegere a acestora. Astfel de aspecte pot include, de exemplu, perspective de afaceri, ipoteze din documente de strategie și fluxuri de trezorerie viitoare. De asemenea, dacă partenerul de misiune a efectuat alte misiuni pentru entitate, ISA 315 (Revizuit)⁴⁹ impune partenerului de misiune să ia în considerare măsura în care informațiile obținute din acele misiuni sunt relevante pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. De asemenea, poate fi util ca aceste informații să fie luate în considerare atunci când se tratează măsura în care ipotezele semnificative sunt consecvente între ele și cu cele utilizate în alte estimări contabile.
- A105. Caracterul adecvat al ipotezelor semnificative în contextul cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil poate depinde de intenția și capacitatea conducerii de a întreprinde anumite acțiuni. Deseori, conducerea documentează planurile și intențiile relevante pentru anumite active sau datorii, iar cadrul de raportare financiară aplicabil ar putea să prevadă obligația conducerii de a acționa astfel. Natura și amploarea probelor de audit care trebuie obținute cu privire la intenția și capacitatea conducerii reprezintă un aspect ce ține de raționamentul profesional. Atunci când este cazul, procedurile auditorului pot include următoarele:
- Revizuirea istoricului conducerii privind îndeplinirea intențiilor sale declarate.
 - Inspecția planurilor emise și a altor documente, inclusiv, atunci când este cazul, a bugetelor, autorizațiilor și proceselor-verbale aprobate oficial.

49 ISA 315 (Revizuit), punctul 8.

- Interviewarea conducerii cu privire la motivele ce stau la baza unei anumite căi de acțiune.
- Revizuirea evenimentelor care au loc după data situațiilor financiare și înainte de data raportului auditorului.
- Evaluarea capacității entității de a urma o anumită cale de acțiune având în vedere circumstanțele economice ale entității, inclusiv implicațiile angajamentelor existente, precum și restricțiile legale, de reglementare sau contractuale care ar putea afecta fezabilitatea acțiunilor conducerii.
- Analiza măsurii în care conducerea a îndeplinit cerințele de documentare aplicabile, dacă acestea există, ale cadrului de raportare financiară aplicabil.

Totuși, s-ar putea ca anumite cadre de raportare financiară să nu permită ca planurile și intențiile conducerii să fie luate în considerare la efectuarea unei estimări contabile. Această situație este deseori întâlnită pentru estimările contabile la valoarea justă, deoarece obiectivul lor de evaluare impune ca ipotezele semnificative să le reflecte pe cele utilizate de participanții de pe piață.

Date (A se vedea punctul 25(a))

A106. Considerentele relevante pentru auditor cu privire la gradul de adecvare al datelor selectate pentru a fi utilizate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, cu privire la gradul de adecvare al modificărilor față de perioada anterioară pot include:

- Argumentele conducerii pentru selectarea datelor,
- Măsura în care datele sunt adecvate în circumstanțele date având în vedere natura estimării contabile, cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil și sectorul de activitate și mediul în care operează entitatea și
- Măsura în care modificarea față de perioadele anterioare în ceea ce privește sursele sau elementele de date selectate sau datele selectate este bazată pe circumstanțe sau informații noi. Dacă nu este așa, modificarea poate să nu fie nici rezonabilă, nici în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Modificările arbitrare într-o estimare contabilă au ca rezultat situații financiare inconsecvente în timp și pot duce la apariția unor denaturări ale situațiilor financiare sau pot constitui un indiciu al unui posibil subiectivism al conducerii (a se vedea punctele A133-A136).

Relevanța și credibilitatea datelor (A se vedea punctul 25 (c))

A107. Atunci când sunt utilizate informații produse de entitate, ISA 500 impune auditorului să evalueze măsura în care informațiile sunt suficient de credibile

pentru scopurile auditorului, inclusiv, în funcție de cum este necesar în circumstanțele date, să obțină probe de audit legate de acuratețea și exhaustivitatea informațiilor și să evalueze măsura în care informațiile sunt suficient de precise și detaliate pentru scopurile auditorului.⁵⁰

Termeni legali sau contractuali complecși (A se vedea punctul 25(d))

A108. Procedurile pe care auditorul le poate lua în considerare atunci când estimarea contabilă este bazată pe termenii legali sau contractuali complecși includ:

- Analizarea măsurii în care sunt necesare competențe sau cunoștințe specializate pentru a înțelege sau a interpreta contractul,
- Intervievarea consilierului juridic al entității cu privire la termenii legali sau contractuali și
- Inspectarea contractelor de bază pentru:
 - A evalua scopul de afaceri de bază pentru tranzacție sau acord și
 - A analiza măsura în care termenii contractelor corespund cu explicațiile conducerii.

Selectarea de către conducere a unei estimări punctuale și a prezentărilor de informații aferente legate de incertitudinea estimării

Măsurile luate de conducere pentru a înțelege și a trata incertitudinea estimării (A se vedea punctul 26(a))

A109. Considerentele relevante cu privire la măsura în care conducerea a luat măsurile adecvate pentru a înțelege și a trata incertitudinea estimării pot include măsura în care conducerea:

- (a) A înțeles incertitudinea estimării, prin identificarea surselor și evaluarea gradului de variabilitate inerentă în rezultatele de evaluare și intervalul de rezultate ale evaluării posibile în mod rezonabil,
- (b) A identificat gradul în care, în procesul de evaluare, complexitatea sau subiectivitatea afectează riscul de denaturare semnificativă și a tratat potențialul de denaturare rezultat prin aplicarea:
 - (i) Competențelor și cunoștințelor adecvate în realizarea estimărilor contabile și
 - (ii) Raționamentului profesional, inclusiv prin identificarea și tratarea susceptibilității la subiectivismul conducerii și
- (c) A tratat incertitudinea estimării prin selectarea adecvată a estimării punctuale a conducerii și a prezentărilor de informații aferente care descriu incertitudinea estimării.

50 ISA 500, punctul 9.

Selectarea estimării punctuale a conducerii și a prezentărilor de informații aferente ale incertitudinii estimării (A se vedea punctul 26(b))

A110. Aspectele care ar putea fi relevante în ceea ce privește selectarea estimării punctuale a conducerii și elaborarea prezentărilor de informații aferente despre incertitudinea estimării includ măsura în care:

- Metodele și datele utilizate au fost selectate în mod adecvat, inclusiv atunci când au fost disponibile metode alternative pentru realizarea estimării contabile și surse alternative de date.
- Atributele de evaluare utilizate au fost adecvate și exhaustive.
- Ipotezele utilizate au fost selectate dintr-un interval de valori posibile în mod rezonabil și au fost sprijinite de date adecvate care sunt relevante și credibile.
- Datele utilizate au fost adecvate, relevante și credibile, iar integritatea datelor a fost menținută.
- Calculele au fost aplicate în conformitate cu metoda și au fost precise din punct de vedere matematic.
- Estimarea punctuală a conducerii este aleasă în mod adecvat din rezultatele evaluării posibile în mod rezonabil.
- Prezentările de informații aferente descriu în mod adecvat valoarea ca fiind o estimare și explică natura și limitările procesului de estimare, inclusiv variabilitatea rezultatelor evaluării posibile în mod rezonabil.

A111. Considerentele relevante pentru auditor în ceea ce privește caracterul adecvat al estimării punctuale a conducerii pot include:

- Atunci când cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil prescriu estimarea punctuală care va fi utilizată în urma analizării rezultatelor și ipotezelor alternative sau prescriu o metodă de evaluare specifică, măsura în care conducerea a urmat cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.
- Atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil nu a specificat modul de selectare a valorii din rândul rezultatelor evaluării posibile în mod rezonabil, măsura în care conducerea și-a exercitat raționamentul, ținând cont de cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.

A112. Considerentele relevante pentru auditor cu privire la prezentările conducerii despre incertitudinea estimării includ cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, care poate să prevadă prezentări:

- Care descriu valoarea ca o estimare și explică natura și limitările procesului de realizare a acesteia, inclusiv variabilitatea rezultatelor evaluării posibile în mod rezonabil. Cadrul general poate să prevadă,

de asemenea, prezentări suplimentare de informații pentru a îndeplini obiectivul de prezentare.⁵¹

- Despre politicile contabile semnificative legate de estimările contabile. În funcție de circumstanțe, politicile contabile relevante pot include aspecte precum principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate în întocmirea și prezentarea estimărilor contabile în situațiile financiare.
- Despre raționamentele semnificative sau esențiale (de exemplu, cele care au avut cel mai semnificativ efect asupra valorilor recunoscute în situațiile financiare), precum și despre ipotezele semnificative cu caracter previzional și alte surse de incertitudine a estimării.

În anumite circumstanțe, prezentările suplimentare de informații dincolo de cele prevăzute în mod explicit de cadrul de raportare financiară pot fi necesare pentru a realiza o prezentare fidelă sau, în cazul unui cadru de conformitate, pentru ca situațiile financiare să nu inducă în eroare.

A113. Cu cât este mai mare gradul în care o estimare contabilă este expusă la incertitudinea estimării, cu atât este mai probabil ca riscurile de denaturare semnificativă să fie evaluate ca fiind mai mari și prin urmare cu atât mai convingătoare trebuie să fie probele de audit pentru a stabili, în conformitate cu punctul 35, dacă estimarea punctuală a conducerii și prezentările de informații aferente referitoare la incertitudinea estimării sunt rezonabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil sau sunt denaturate.

A114. Dacă analiza auditorului cu privire la incertitudinea estimării asociată cu o estimare contabilă, și prezentările de informații aferente, reprezintă un aspect care a necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului, atunci acesta poate constitui un aspect-cheie de audit.⁵²

Cazul în care conducerea nu a luat măsurile adecvate pentru a înțelege și a trata incertitudinea estimării (A se vedea punctul 27)

A115. Atunci când auditorul stabilește că nu au fost luate măsurile adecvate de către conducere pentru a înțelege și trata incertitudinea estimării, procedurile suplimentare pe care auditorul le poate solicita conducerii pentru a înțelege incertitudinea estimării pot include, de exemplu, luarea în considerare a unor ipoteze alternative sau efectuarea unei analize a sensibilității.

A116. Atunci când ia în considerare măsura în care este posibilă elaborarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare, aspectele pe care auditorul poate fi nevoit să le ia în considerare includ măsura în care auditorul poate face acest lucru fără a compromite cerințele de independență. Aceasta poate include cerințele etice relevante care tratează interdicțiile de asumare a unor responsabilități de către conducere.

51 IFRS 13, *Evaluarea la valoarea justă*, punctul 92.

52 IFRS 13, *Evaluarea la valoarea justă*, punctul 92.

A117. Dacă, în urma analizării răspunsului conducerii, auditorul stabilește că nu este posibilă elaborarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare a(l) auditorului, acesta trebuie să evalueze implicațiile pentru audit sau pentru opinia auditorului asupra situațiilor financiare în conformitate cu punctul 34.

Dezvoltarea unei estimări punctuale a auditorului sau utilizarea unui interval de estimare al auditorului (A se vedea punctele 28-29)

A118. Dezvoltarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare a(l) auditorului pentru a evalua estimarea punctuală a conducerii și prezentările de informații aferente referitoare la incertitudinea estimării poate constitui o abordare adecvată atunci când, de exemplu:

- Revizuirea de către auditor a estimărilor contabile similare efectuate în situațiile financiare aferente perioadei anterioare sugerează faptul că se preconizează că procesul conducerii din perioada curentă nu va fi eficace.
- Controalele entității din cadrul și asupra procesului conducerii pentru realizarea estimărilor contabile nu sunt bine concepute sau nu sunt implementate în mod corespunzător.
- Evenimentele sau tranzacțiile cuprinse între finalul perioadei și data raportului auditorului nu au fost luate în considerare în mod adecvat, atunci când este adecvat pentru conducere să facă acest lucru, și astfel de evenimente sau tranzacții par să contrazică estimarea punctuală a conducerii.
- Există ipoteze alternative adecvate sau surse de date relevante care pot fi utilizate în elaborarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare a(l) auditorului.
- Conducerea nu a luat măsurile adecvate pentru a înțelege sau a trata incertitudinea estimării (a se vedea punctul 27).

A119. Decizia de a elabora o estimare punctuală sau un interval de estimare ar putea fi influențată, de asemenea, de cadrul de raportare financiară aplicabil, care ar putea prescrie estimarea punctuală ce trebuie folosită după analizarea rezultatelor și ipotezelor alternative sau o metodă specifică de evaluare (de exemplu, utilizarea unei valori preconizate actualizate ponderate prin probabilități sau a celui mai probabil rezultat).

A120. Decizia auditorului de a elabora o estimare punctuală în loc de un interval de estimare poate depinde de natura estimării și de raționamentul auditorului în circumstanțele date. De exemplu, natura estimării poate fi în așa fel încât este de așteptat să existe o variabilitate mai mică în rezultatele posibile în mod rezonabil. În aceste circumstanțe, elaborarea unei estimări punctuale poate fi o abordare eficace, în special atunci când aceasta poate fi elaborată cu un grad mai mare de precizie.

A121. Auditorul ar putea realiza o estimare punctuală sau un interval de estimare în mai multe moduri, de exemplu, prin:

- Utilizarea unui model diferit de cel utilizat de conducere, de exemplu, unul care este disponibil pe piață pentru a fi utilizat într-un anumit domeniu sau sector de activitate ori un model brevetat sau dezvoltat de auditor.
- Utilizarea modelului conducerii, dar elaborând ipoteze sau surse de date alternative față de cele utilizate de conducere.
- Utilizarea metodei proprii a auditorului, dar elaborând ipoteze alternative față de cele utilizate de conducere.
- Angajarea sau contractarea unei persoane care deține competențe specializate pentru a elabora sau executa un model ori pentru a furniza ipoteze relevante.
- Analizarea altor condiții, tranzacții sau evenimente comparabile ori, acolo unde este relevant, a piețelor pentru active sau datorii comparabile.

A122. Auditorul poate, de asemenea, să elaboreze o estimare punctuală sau un interval de estimare doar pentru o parte a estimării contabile (de exemplu, pentru o ipoteză anume sau atunci când doar o anumită parte a estimării contabile generează risc de denaturare semnificativă).

A123. Atunci când utilizează metodele, ipotezele sau datele proprii ale auditorului pentru a elabora o estimare punctuală sau un interval de estimare, auditorul poate obține probe referitoare la caracterul adecvat al metodelor, ipotezelor sau datelor conducerii. De exemplu, dacă auditorul utilizează propriile ipoteze în elaborarea unui interval pentru a evalua caracterul rezonabil al estimării punctuale a conducerii, auditorul poate, de asemenea, să elaboreze o perspectivă cu privire la măsura în care raționamentele conducerii pentru selectarea ipotezelor semnificative utilizate în realizarea estimării contabile generează indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii.

A124. Cerința de la punctul 29 (a), care prevede ca auditorul să stabilească faptul că intervalul include doar valori care sunt sprijinite de probe de audit suficiente și adecvate, nu înseamnă că auditorul trebuie să obțină probe de audit pentru a sprijini fiecare rezultat posibil din interval în mod individual. Mai degrabă este probabil ca auditorul să obțină probe pentru a stabili faptul că punctele de la ambele capete ale intervalului sunt rezonabile în circumstanțele date, arătând astfel că valorile care se regăsesc între acele două puncte sunt, de asemenea, rezonabile.

A125. Dimensiunea intervalului de estimare al auditorului poate presupune multipli ai pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg, în special atunci când pragul de semnificație se bazează pe rezultatele din exploatare (de exemplu, profitul înainte de impozitare), iar acest parametru este relativ mic

în raport cu activele sau alți parametri din bilanț. Această situație este mai probabil să apară în circumstanțele în care incertitudinea estimării asociată cu estimarea contabilă reprezintă în sine multipli ai pragului de semnificație, ceea ce este mai obișnuit pentru anumite tipuri de estimări contabile sau în anumite sectoare de activitate, precum cel bancar sau al asigurărilor, unde un grad ridicat de incertitudine a estimării este mai obișnuit și pot exista cerințe specifice în cadrul de raportare financiară aplicabil în această privință. Pe baza procedurilor efectuate și a probelor de audit obținute în conformitate cu cerințele din prezentul ISA, auditorul poate concluziona că un interval care reprezintă multipli ai pragului de semnificație este adecvat în circumstanțele date conform raționamentului auditorului. În acest caz, evaluarea de către auditor a caracterului rezonabil al prezentărilor privind incertitudinea estimării devine din ce în ce mai importantă, în special în ceea ce privește măsura în care astfel de prezentări reflectă în mod adecvat gradul ridicat de incertitudine a estimării și intervalul de rezultate posibile. Punctele A139-A144 includ considerente suplimentare care pot fi relevante în aceste circumstanțe.

Alte considerente legate de probele de audit (A se vedea punctul 30)

A126. Informațiile care vor fi utilizate ca probe de audit, referitoare la riscurile de denaturare semnificativă legate de estimările contabile, pot fi produse de entitate, întocmite utilizând activitatea unui expert al conducerii sau furnizate de o sursă de informații externă.

Surse de informații externe

A127. Așa cum se explică în ISA 500⁵³, credibilitatea informațiilor dintr-o sursă de informații externă este influențată de sursa acestora, de natura lor și de circumstanțele în care sunt obținute. În consecință, natura și amploarea procedurilor suplimentare de audit ale auditorului pentru a analiza credibilitatea informațiilor utilizate în realizarea unei estimări contabile pot varia în funcție de natura acestor factori. De exemplu:

- Atunci când datele legate de piață sau sectorul de activitate, prețurile ori datele legate de stabilirea prețului sunt obținute dintr-o singură sursă de informații externă, specializată în astfel de informații, auditorul poate căuta un preț dintr-o sursă independentă alternativă pentru a le compara.
- Atunci când datele legate de piață sau sectorul de activitate, prețurile ori datele legate de stabilirea prețului sunt obținute din mai multe surse de informații externe independente și există consens între acestea, poate fi nevoie ca auditorul să obțină mai puține probe referitoare la credibilitatea datelor dintr-o sursă individuală.
- Atunci când informațiile obținute din mai multe surse de informații exprimă opinii diferite de pe piață, auditorul poate încerca să înțeleagă

53 ISA 500, punctul A35.

motivele diferențelor de opinie. Diferențele pot fi rezultatul utilizării unor metode, ipoteze sau date diferite. De exemplu, o sursă poate utiliza prețurile curente și altă sursă, prețurile viitoare. Atunci când diferențele se referă la incertitudinea estimării, punctul 26 (b) impune auditorului să obțină probe de audit suficiente și adecvate despre măsura în care, în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, prezentările din situațiile financiare care descriu incertitudinea estimării sunt rezonabile. În astfel de cazuri, raționamentul profesional este, de asemenea, important atunci când se analizează informațiile despre metodele, ipotezele sau datele aplicate.

- Atunci când informațiile obținute dintr-o sursă de informații externă au fost elaborate de acea sursă utilizând propriul model (propriile modele). Punctul A34 din ISA 500 furnizează îndrumări relevante.

A128. Pentru estimările contabile la valoarea justă, considerentele suplimentare cu privire la relevanța și credibilitatea informațiilor obținute din surse de informații externe pot include:

- (a) Măsura în care valorile juste sunt bazate pe tranzacții ale aceluiași instrument sau cotații de pe piețe active,
- (b) Atunci când valorile juste sunt bazate pe tranzacții ale unor active sau datorii comparabile, modul în care acele tranzacții sunt identificate și considerate comparabile,
- (c) Atunci când nu există tranzacții fie pentru activ sau datorie, fie pentru active sau datorii comparabile, modul în care au fost elaborate informațiile, inclusiv măsura în care intrările elaborate și utilizate reprezintă ipotezele pe care le-ar utiliza participanții de pe piață la stabilirea prețului activului sau datoriei, dacă este cazul și
- (d) Atunci când evaluarea la valoarea justă este bazată pe o cotație a unui broker, măsura în care cotația brokerului:
 - (i) Provine de la un formator de piață care tranzacționează același tip de instrument financiar,
 - (ii) Reprezintă o ofertă fermă sau nu, semnificative fiind cotațiile bazate pe oferte ferme și
 - (iii) Reflectă condițiile de piață la data situațiilor financiare, atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil prevede astfel.

A129. Atunci când informațiile de la o sursă de informații externă sunt utilizate ca probe de audit, un considerent relevant pentru auditor poate fi măsura în care pot fi obținute informațiile, sau măsura în care informațiile sunt suficient de detaliate, pentru a înțelege metodele, ipotezele și alte date utilizate de sursa de informații externă. Acest considerent poate fi limitat în anumite privințe și influențează, în consecință, analizarea de către auditor a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de efectuat. De exemplu, serviciile de stabilire a

prețului furnizează deseori informații despre metodele și ipotezele lor pentru clase de active mai degrabă decât pentru titluri de valoare individuale. Brokerii furnizează deseori doar informații limitate despre intrările și ipotezele lor atunci când furnizează cotații orientative pentru titluri de valoare individuale. Punctul A44 din ISA 500 furnizează îndrumări cu privire la restricțiile stabilite de sursa de informații externă asupra furnizării informațiilor justificative.

Expertul conducerii

- A130. Ipotezele legate de estimările contabile care sunt formulate sau identificate de un expert al conducerii devin ipotezele conducerii atunci când sunt utilizate de aceasta în realizarea unei estimări contabile. În consecință, auditorul aplică acelor ipoteze cerințele relevante din prezentul ISA.
- A131. Dacă activitatea unui expert al conducerii implică utilizarea de metode sau surse de date legate de estimările contabile, sau elaborarea ori furnizarea de constatări sau concluzii privind o estimare punctuală sau prezentările de informații aferente pentru includerea în situațiile financiare, cerințele de la punctele 21-29 din prezentul ISA pot ajuta auditorul în aplicarea punctului 8 (c) din ISA 500.

Organizații prestatoare de servicii

- A132. ISA 402⁵⁴ tratează înțelegerea de către auditor a serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv a controlului intern, precum și răspunsurile auditorului la riscurile de denaturare semnificativă evaluate. Atunci când entitatea utilizează serviciile unei organizații prestatoare de servicii în realizarea estimărilor contabile, cerințele și îndrumările din ISA 402 pot, prin urmare, să sprijine auditorul în aplicarea cerințelor din prezentul ISA.

Indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii (A se vedea punctul 32)

- A133. Subiectivismul conducerii poate fi dificil de detectat la nivel de aserțiune și poate fi identificat de către auditor doar atunci când se iau în considerare grupuri de estimări contabile, toate estimările contabile în ansamblu sau atunci când este observat pe parcursul mai multor perioade contabile. De exemplu, dacă estimările contabile incluse în situațiile financiare sunt considerate a fi rezonabile în mod individual, dar estimările punctuale ale conducerii se îndreaptă constant spre un capăt al intervalului de rezultate rezonabile al auditorului care furnizează un rezultat de raportare financiară mai favorabil pentru conducere, astfel de circumstanțe pot indica un posibil subiectivism al conducerii.
- A134. Exemplele de indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii cu privire la estimările contabile includ:

54 ISA 402, *Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii.*

- Modificările unei estimări contabile, sau a metodei de realizare a acesteia, atunci când conducerea a evaluat subiectiv faptul că a existat o modificare a circumstanțelor.
- Selectarea sau elaborarea unor ipoteze semnificative sau date care produc o estimare punctuală favorabilă pentru obiectivele conducerii.
- Selectarea unei estimări punctuale care ar putea indica un tipar de pesimism sau de optimism.

Atunci când sunt identificate astfel de indicii, poate exista un risc de denaturare semnificativă fie la nivel de aserțiune, fie la nivel de situație financiară. Indicatorii unui posibil subiectivism al conducerii în sine nu constituie denaturări în scopul formulării de concluzii cu privire la caracterul rezonabil al estimărilor contabile individuale. Cu toate acestea, în unele cazuri, probele de audit pot semnala o denaturare mai degrabă decât un simplu indiciu al subiectivismului conducerii.

A135. Indiciile unui posibil subiectivism al conducerii pot afecta concluzia auditorului cu privire la măsura în care evaluarea riscului efectuată de către acesta și răspunsurile aferente rămân adecvate. Auditorul poate fi nevoit, de asemenea, să ia în considerare implicațiile pentru alte aspecte ale auditului, inclusiv necesitatea de a investiga suplimentar caracterul adecvat al raționamentelor conducerii în realizarea estimărilor contabile. Mai mult, indiciile unui posibil subiectivism al conducerii ar putea afecta concluzia auditorului cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, conform celor discutate în ISA 700 (Revizuit).⁵⁵

A136. Mai mult, la aplicarea ISA 240, auditorului i se impune să evalueze dacă raționamentele și deciziile conducerii legate de realizarea estimărilor contabile incluse în situațiile financiare indică un posibil subiectivism care poate reprezenta o denaturare semnificativă cauzată de fraudă.⁵⁶ Raportarea financiară frauduloasă este deseori realizată prin denaturarea intenționată a estimărilor contabile, care poate include subestimarea sau supraestimarea intenționată a estimărilor contabile. Indiciile unui posibil subiectivism al conducerii care poate reprezenta, de asemenea, un factor de risc de fraudă îl pot determina pe auditor să reevalueze măsura în care evaluările riscului efectuate de acesta, în special evaluarea riscurilor de fraudă, și răspunsurile aferente rămân adecvate.

Evaluarea generală pe baza procedurilor de audit efectuate (A se vedea punctul 33)

A137. Pe măsură ce auditorul efectuează procedurile de audit planificate, probele de audit obținute l-ar putea determina pe auditor să modifice natura, plasarea în timp sau amploarea altor proceduri de audit planificate.⁵⁷ În legătură cu

55 ISA 700 (Revizuit), punctul 11.

56 ISA 240, punctul 33 (b).

57 ISA 330, punctul A60.

estimările contabile, este posibil ca, prin efectuarea de proceduri pentru a obține probe de audit, în atenția auditorului să ajungă informații semnificativ diferite de informațiile pe care s-a bazat evaluarea riscului. De exemplu, este posibil ca auditorul să fi identificat faptul că singurul motiv pentru un risc evaluat de denaturare semnificativă este subiectivitatea implicată în realizarea estimării contabile. Totuși, în timp ce efectuează proceduri pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, auditorul poate descoperi că estimarea contabilă este mai complexă decât s-a considerat inițial, ceea ce poate pune la îndoială evaluarea riscului de denaturare semnificativă (de exemplu, poate fi necesar ca riscul inerent să fie reevaluat în partea superioară a scării riscului inerent ca urmare a efectului complexității) și, prin urmare, poate fi nevoie ca auditorul să efectueze proceduri suplimentare de audit subsecvente pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate.⁵⁸

A138. Cu privire la estimările contabile care nu au fost recunoscute, un aspect pe care evaluarea auditorului ar putea să se concentreze în mod special este măsura în care au fost îndeplinite, într-adevăr, criteriile de recunoaștere din cadrul de raportare financiară aplicabil. Atunci când o estimare contabilă nu a fost recunoscută, iar auditorul ajunge la concluzia că acest tratament este adecvat, unele cadre de raportare financiară ar putea să prevadă prezentarea circumstanțelor în notele la situațiile financiare.

Stabilirea măsurii în care estimările contabile sunt rezonabile sau denaturate (A se vedea punctele 9, 35)

A139. La stabilirea măsurii în care, pe baza procedurilor de audit efectuate și a probelor obținute, estimarea punctuală a conducerii și prezentările de informații aferente sunt rezonabile ori sunt denaturate:

- Atunci când probele de audit sprijină un interval, dimensiunea intervalului poate fi extinsă și, în anumite circumstanțe, pot exista mai multe praguri de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (a se vedea punctul A125). Deși un interval extins poate fi adecvat în circumstanțele date, acesta poate indica faptul că este important pentru auditor să reconsidere măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate cu privire la caracterul adecvat al valorilor din cadrul intervalului.
- Probele de audit pot sprijini o estimare punctuală care diferă de cea a conducerii. În astfel de circumstanțe, diferența dintre estimarea punctuală a auditorului și estimarea punctuală a conducerii constituie o denaturare.
- Probele de audit pot sprijini un interval care nu include estimarea punctuală a conducerii. În astfel de circumstanțe, denaturarea reprezintă diferența dintre estimarea punctuală a conducerii și cel mai apropiat punct al intervalului de estimare al auditorului.

58 A se vedea și ISA 315 (Revizuit), punctul 31.

- A140. Punctele A110-A114 furnizează îndrumări pentru a ajuta auditorul să evalueze selectarea de către conducere a unei estimări punctuale și a prezentărilor de informații aferente care urmează a fi incluse în situațiile financiare.
- A141. Atunci când procedurile suplimentare de audit ale auditorului includ testarea modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă sau elaborarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare a(l) auditorului, acesta trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate referitoare la prezentările de informații care descriu incertitudinea estimării în conformitate cu punctele 26(b) și 29(b) și alte prezentări de informații în conformitate cu punctul 31. Apoi, auditorul analizează probele de audit obținute cu privire la prezentările de informații ca parte a evaluării generale, în conformitate cu punctul 35, a măsurii în care estimările contabile și prezentările de informații aferente sunt rezonabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil sau sunt denaturate.
- A142. ISA 450 furnizează, de asemenea, îndrumări cu privire la prezentările de informații calitative⁵⁹ și la cazurile în care denaturările din prezentările de informații ar putea indica o fraudă⁶⁰.
- A143. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, evaluarea de către auditor a măsurii în care situațiile financiare realizează prezentarea fidelă⁶¹ include analizarea prezentării generale, a structurii și a conținutului situațiilor financiare, precum și a măsurii în care situațiile financiare, inclusiv notele aferente, reprezintă tranzacțiile și evenimentele în așa fel încât este realizată prezentarea fidelă. De exemplu, atunci când o estimare contabilă este expusă la un grad mai mare de incertitudine a estimării, auditorul poate stabili că sunt necesare prezentări suplimentare de informații pentru a realiza o prezentare fidelă. În cazul în care conducerea nu include astfel de prezentări suplimentare de informații, auditorul poate concluziona că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ.
- A144. ISA 705 (Revizuit)⁶² oferă îndrumări cu privire la implicațiile pentru opinia auditorului atunci când auditorul consideră că prezentările de informații ale conducerii din situațiile financiare sunt inadecvate sau induc în eroare, inclusiv, de exemplu, cu privire la incertitudinea estimării.

Declarații scrise (A se vedea punctul 37)

- A145. Declarațiile scrise referitoare la estimări contabile specifice pot include declarații referitoare la:
- Faptul că raționamentele semnificative făcute în realizarea estimărilor contabile au luat în considerare toate informațiile relevante pe care conducerea le cunoaște.

59 ISA 450, punctul A17.

60 ISA 450, punctul A22.

61 ISA 700 (Revizuit), punctul 14.

62 ISA 705 (Revizuit), punctele 22-23.

- Consecvența și caracterul adecvat al selectării sau aplicării metodelor, ipotezelor și datelor utilizate de conducere în realizarea estimărilor contabile.
- Faptul că ipotezele reflectă în mod adecvat intenția și capacitatea conducerii de a desfășura acțiuni specifice în numele entității, atunci când sunt relevante pentru estimările contabile și prezentările de informații.
- Faptul că prezentările de informații legate de estimările contabile, inclusiv prezentările care descriu incertitudinea estimării, sunt exhaustive și rezonabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.
- Faptul că au fost aplicate competențele sau competențele specializate adecvate în realizarea estimărilor contabile.
- Faptul că niciun eveniment ulterior nu impune ajustarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente incluse în situațiile financiare.
- Caracterul adecvat al deciziei conducerii conform căreia criteriile de recunoaștere sau prezentare ale cadrului de raportare financiară aplicabil nu au fost îndeplinite, atunci când estimările contabile nu sunt recunoscute sau prezentate în situațiile financiare.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea, conducerea sau alte părți relevante (A se vedea punctul 38)

A146. În aplicarea ISA 260 (Revizuit), auditorul comunică persoanelor responsabile cu guvernarea opiniile auditorului despre aspectele calitative semnificative ale practicilor contabile ale entității legate de estimările contabile și prezentările de informații aferente.⁶³ Anexa 2 include aspectele specifice estimărilor contabile pe care auditorul poate lua în considerare să le comunice persoanelor responsabile cu guvernarea.

A147. ISA 265 impune auditorului să comunice în scris persoanelor responsabile cu guvernarea deficiențele semnificative în controlul intern identificate în timpul auditului.⁶⁴ Astfel de deficiențe semnificative le pot include pe cele legate de controalele asupra:

- (a) Selectării și aplicării politicilor contabile semnificative, precum și a selectării și aplicării metodelor, ipotezelor și datelor,
- (b) Gestionării riscului și a sistemelor aferente,
- (c) Integrității datelor, inclusiv atunci când datele sunt obținute dintr-o sursă de informații externă și

63 ISA 260 (Revizuit), punctul 16 (a).

64 ISA 265, punctul 9.

- (d) Utilizării, dezvoltării și validării modelelor, inclusiv modelele obținute de la un furnizor extern, și asupra oricăror alte ajustări care pot fi necesare.

A148. Pe lângă comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța, auditorul poate avea permisiunea sau obligația de a comunica direct cu organismele de reglementare sau supraveghetorii prudențiali. O astfel de comunicare poate fi utilă pe parcursul auditului sau în anumite stadii ale acestuia, precum cel de planificare a auditului sau cel de finalizare a raportului auditorului. De exemplu, în unele jurisdicții, organismele de reglementare pentru instituțiile financiare încearcă să coopereze cu auditorii pentru a împărtăși informații despre funcționarea și aplicarea controalelor asupra activităților care implică instrumente financiare, provocările în evaluarea instrumentelor financiare pe piețe inactive, pierderile din creditare preconizate și rezervele din asigurări, în timp ce alte organisme de reglementare pot încerca să înțeleagă opiniile auditorului asupra aspectelor semnificative ale operațiunilor entității, inclusiv estimările entității referitoare la costuri. Această comunicare poate fi utilă pentru auditor atunci când acesta identifică, evaluează sau răspunde la riscurile de denaturare semnificativă.

Documentarea (A se vedea punctul 39)

A149. ISA 315 (Revizuit)⁶⁵ și ISA 330⁶⁶ furnizează cerințe și îndrumări cu privire la documentarea înțelegerii auditorului în ceea ce privește entitatea, evaluările riscurilor și răspunsurile la riscurile evaluate. Aceste îndrumări se bazează pe cerințele și îndrumările din ISA 230⁶⁷. În contextul auditării estimărilor contabile, auditorul trebuie să întocmească documentația de audit referitoare la elementele-cheie ale înțelegerii auditorului asupra entității și a mediului său legate de estimările contabile. Mai mult, este probabil ca raționamentele auditorului referitoare la riscurile evaluate de denaturare semnificativă legate de estimările contabile, precum și răspunsurile auditorului să fie sprijinite suplimentar de documentarea comunicărilor cu persoanele responsabile cu governanța și conducerea.

A150. În documentarea legăturii dintre procedurile suplimentare de audit ale auditorului și riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivel de aserțiune, în conformitate cu ISA 330, prezentul ISA prevede ca auditorul să ia în considerare motivele date pentru riscurile de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune. Acele motive pot avea legătură cu unul sau mai mulți factori de risc inerent sau cu evaluarea de către auditor a riscului de control. Cu toate acestea, auditorului nu i se impune să documenteze modul în care a fost luat în considerare fiecare factor de risc inerent la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în relație cu fiecare estimare contabilă.

65 ISA 315 (Revizuit), punctele 32 și A152-A155.

66 ISA 330, punctele 28 și A63.

67 ISA 230, punctul 8 (c).

A151. De asemenea, auditorul poate lua în considerare documentarea:

- Măsurii în care raționamentele conducerii au fost aplicate consecvent și, după caz, a măsurii în care proiectarea modelului îndeplinește obiectivul de evaluare al cadrului de raportare financiară aplicabil, în cazul în care aplicarea de către conducere a metodei implică o modelare complexă.
- Raționamentelor auditorului în stabilirea măsurii în care sunt necesare competențe sau cunoștințe specializate pentru a efectua procedurile de evaluare a riscului, a proiecta și efectua proceduri care să răspundă acelor riscuri sau a evalua probele de audit obținute, în cazul în care selectarea și aplicarea metodelor, ale ipotezelor semnificative sau ale datelor sunt afectate de complexitate într-un grad mai ridicat. În aceste circumstanțe, documentarea poate include, de asemenea, modul în care au fost aplicate competențele sau cunoștințele necesare.

A152. Punctul A7 din ISA 230 menționează faptul că, deși s-ar putea să nu existe o singură modalitate de documentare a exercitării scepticismului profesional de către auditor, documentația de audit poate, cu toate acestea, să furnizeze probe ale exercitării scepticismului profesional de către auditor. De exemplu, în legătură cu estimările contabile, atunci când probele de audit obținute includ atât probe care coroborează, cât și probe care contrazic aserțiunile conducerii, documentația poate include modul în care auditorul a evaluat acele probe, inclusiv raționamentele profesionale făcute în formularea unei concluzii cu privire la suficiența și caracterul adecvat ale probelor de audit obținute. Exemplele de alte cerințe din prezentul ISA pentru care documentarea poate furniza probe ale exercitării scepticismului profesional de către auditor includ:

- Punctul 13(d), în ceea ce privește modul în care auditorul a aplicat o înțelegere în elaborarea propriei așteptări referitoare la estimările contabile și la prezentările de informații aferente care vor fi incluse în situațiile financiare ale entității și modul în care acea așteptare se compară cu situațiile financiare ale entității întocmite de conducere,
- Punctul 18, care prevede proiectarea și efectuarea de proceduri suplimentare de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate într-o manieră care nu înclină spre obținerea de probe de audit coroborative sau spre excluderea probelor de audit care pot fi contradictorii,
- Punctele 23(b), 24(b), 25(b) și 32, care tratează indiciile unui posibil subiectivism al conducerii și
- Punctul 34, care tratează analizarea de către auditor a tuturor probelor de audit relevante, fie coroborative, fie contradictorii.

Factori de risc inerent

Introducere

1. Pentru a identifica, a evalua și a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune pentru o estimare contabilă și prezentările de informații aferente, prezentul ISA impune auditorului să ia în considerare gradul în care estimarea contabilă este expusă la incertitudinea estimării și gradul în care selectarea și aplicarea metodelor, ipotezelor și datelor utilizate în realizarea estimării contabile și selectarea estimării punctuale a conducerii și a prezentărilor de informații aferente care vor fi incluse în situațiile financiare sunt afectate de complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent.
2. Riscul inerent legat de o estimare contabilă reprezintă susceptibilitatea unei aserțiuni cu privire la o estimare contabilă la denaturare semnificativă, înainte de a lua în considerare controalele. Riscul inerent rezultă din factorii de risc inerent, care generează provocări în ceea ce privește realizarea adecvată a estimării contabile. Această Anexă furnizează explicații suplimentare legate de natura factorilor de risc inerent ai incertitudinii estimării, subiectivității și complexității, precum și de relațiile dintre acestea, în contextul realizării estimărilor contabile și selectării estimării punctuale a conducerii și a prezentărilor de informații aferente care vor fi incluse în situațiile financiare.

Baza de evaluare

3. Baza de evaluare și natura, condițiile și circumstanțele elementului din situațiile financiare generează atribute de evaluare relevante. Atunci când costul sau prețul elementului nu poate fi observat direct, este nevoie de realizarea unei estimări contabile prin aplicarea unei metode adecvate și utilizarea datelor și ipotezelor adecvate. Metoda poate fi specificată de cadrul de raportare financiară aplicabil, sau este selectată de conducere, pentru a reflecta cunoștințele disponibile referitoare la modul în care atributele de evaluare relevante ar putea influența costul sau prețul elementului conform bazei de evaluare.

Incertitudinea estimării

4. În cadrele de contabilitate se face referire deseori la susceptibilitatea la o lipsă de precizie prin termenul incertitudinea estimării. Incertitudinea estimării este definită în prezentul ISA ca fiind susceptibilitatea la o lipsă inerentă de precizie în evaluare. Aceasta apare atunci când valoarea monetară prevăzută pentru un element din situațiile financiare care este recunoscut sau prezentat în situațiile financiare nu poate fi evaluată cu precizie prin observarea directă a costului sau a prețului. Atunci când observarea directă nu este posibilă, următoarea cea mai precisă strategie de evaluare alternativă este aplicarea

unei metode care reflectă cunoștințele disponibile despre costul sau prețul elementului conform bazei de evaluare relevante, utilizând date observabile referitoare la atributele de evaluare relevante.

5. Totuși, constrângerile asupra disponibilității unor astfel de cunoștințe sau date pot limita verificabilitatea unor astfel de intrări în procesul de evaluare și, prin urmare, pot limita precizia rezultatelor evaluării. Mai mult, cele mai multe cadre de contabilitate recunosc faptul că există constrângeri practice asupra informațiilor care ar trebui luate în considerare, cum este cazul în care costul de obținere a informațiilor ar depăși beneficiile. Lipsa de precizie în evaluare apărută în urma acestor constrângeri este inerentă deoarece nu poate fi eliminată din procesul de evaluare. În consecință, astfel de constrângeri sunt surse de incertitudine a estimării. Alte surse de incertitudine a evaluării care pot apărea în procesul de evaluare pot fi, cel puțin în principiu, eliminate dacă metoda este aplicată corespunzător și, prin urmare, sunt mai degrabă surse de potențială denaturare decât de incertitudine a estimării.
6. Atunci când incertitudinea estimării se referă la intrări sau ieșiri viitoare incerte de beneficii economice care vor rezulta în cele din urmă din activul sau datoria de bază, rezultatul acestor fluxuri va fi observabil doar după data situațiilor financiare. În funcție de natura bazei de evaluare aplicabile și de natura, condiția și circumstanțele elementului din situațiile financiare, acest rezultat poate fi observabil direct înainte ca situațiile financiare să fie finalizate sau poate fi observabil direct doar la o dată ulterioară. Pentru unele estimări contabile, este posibil să nu existe un rezultat observabil direct.
7. Unele rezultate incerte pot fi relativ ușor de prognozat cu un nivel ridicat de precizie pentru un element individual. De exemplu, durata de viață utilă a unui mecanism de producție poate fi prognozată ușor dacă sunt disponibile suficiente informații tehnice privitoare la durata medie de viață utilă a acestuia. Chiar și atunci când nu este posibil de prognozat un rezultat viitor, precum speranța de viață a unei persoane pe baza ipotezelor actuariale, cu o precizie rezonabilă, este totuși posibil ca acel rezultat să poată fi prognozat, cu o precizie mai mare, pentru un grup de persoane. În unele cazuri, bazele de evaluare pot indica un nivel de portofoliu ca unitate de cont relevantă în scopuri de evaluare, ceea ce poate reduce incertitudinea inerentă a estimării.

Complexitate

8. Complexitatea (cu alte cuvinte, complexitatea inerentă în procesul de realizare a unei estimări contabile, înainte de a lua în considerare controalele) generează risc inerent. Complexitatea inerentă poate apărea atunci când:
 - Există multe atribute de evaluare cu multe relații neliniare între ele.
 - Pentru a determina valori adecvate pentru unul sau mai multe atribute de evaluare este nevoie de mai multe seturi de date.
 - Este nevoie de mai multe ipoteze în realizarea estimării contabile sau atunci când există corelări între ipotezele necesare.

- Datele utilizate sunt, în mod inerent, dificil de identificat, colectat, accesat sau înțeles.
9. Complexitatea poate avea legătură cu complexitatea metodei și a procesului de calcul sau a modelului utilizat pentru a o aplica. De exemplu, complexitatea modelului poate reflecta necesitatea aplicării unor concepte sau tehnici de evaluare bazate pe probabilități, formule de stabilire a prețului opțiunii sau tehnici de simulare pentru a prognoza rezultate viitoare incerte sau comportamente ipotetice. În mod similar, procesul de calcul poate necesita date din mai multe surse sau seturi multiple de date pentru a sprijini formularea unei ipoteze sau aplicarea unor concepte matematice sau statistice sofisticate.
10. Cu cât complexitatea este mai mare, cu atât este mai probabil să fie necesară aplicarea de către conducere a unor competențe sau cunoștințe specializate în realizarea unei estimări contabile sau contractarea unui expert al conducerii, de exemplu, în legătură cu:
- Conceptele și tehnicile de evaluare care pot fi utilizate în contextul bazei de evaluare și al obiectivelor sau altor cerințe ale cadrului de raportare financiară aplicabil, precum și cu modul de aplicare a acelor concepte sau tehnici,
 - Atributele de evaluare aflate la bază care pot fi relevante având în vedere natura bazei de evaluare și natura, condiția și circumstanțele elementelor din situațiile financiare pentru care sunt realizate estimările contabile, sau
 - Identificarea surselor adecvate de date din surse interne de informații (inclusiv din surse din afara registrului Cartea mare sau a registrelor auxiliare) sau din surse de informații externe, stabilirea modului de tratare a potențialelor dificultăți în obținerea datelor din astfel de surse sau în menținerea integrității acestora în aplicarea metodei ori înțelegerea relevanței și credibilității acelor date.
11. Complexitatea legată de date poate apărea, de exemplu, în următoarele circumstanțe:
- (a) Atunci când datele sunt dificil de obținut sau atunci când acestea se referă la tranzacții care nu sunt în general accesibile. Chiar și atunci când astfel de date sunt accesibile, de exemplu, prin intermediul unei surse de informații externe, poate fi dificil să se analizeze relevanța și credibilitatea datelor, cu excepția cazului în care sursa de informații externă prezintă informații adecvate despre sursele de date pe care le-a utilizat și despre orice procesare de date care a fost efectuată.
 - (b) Atunci când datele reflectă opiniile unei surse de informații externe cu privire la condiții sau evenimente viitoare, care pot fi relevante pentru dezvoltarea susținerii unei ipoteze, motivele și informațiile luate în considerare în dezvoltarea acelor opinii sunt dificil de înțeles dacă nu există transparență.

- (c) Atunci când anumite tipuri de date sunt dificil de înțeles, în mod inerent, deoarece necesită o înțelegere a unor concepte de afaceri sau legale complexe din punct de vedere tehnic, cum ar putea fi necesar în vederea înțelegerii corespunzătoare a datelor care cuprind termenii acordurilor legale referitoare la tranzacții care implică instrumente financiare sau produse de asigurare complexe.

Subiectivitate

12. Subiectivitatea (adică subiectivitatea inerentă în procesul de realizare a unei estimări contabile, înainte de a lua în considerare controalele) reflectă limitările inerente în cunoștințele sau datele disponibile în mod rezonabil cu privire la atributele de evaluare. Atunci când există astfel de limitări, cadrul de raportare financiară aplicabil poate reduce gradul de subiectivitate prin furnizarea unei baze obligatorii pentru realizarea anumitor raționamente. Astfel de cerințe pot, de exemplu, să stabilească obiective explicite sau implicite legate de evaluare, prezentare, unitatea de cont sau aplicarea unei constrângeri privind costul. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate, de asemenea, să sublinieze importanța unor astfel de raționamente prin intermediul cerințelor privind prezentările legate de acele raționamente.
13. Raționamentul conducerii este necesar, în general, pentru a stabili unele dintre aspectele următoare sau toate aceste aspecte, care deseori implică subiectivitatea:
- Abordările, conceptele, tehnicile și factorii de evaluare adecvați în vederea utilizării în cadrul metodei de estimare, ținând cont de cunoștințele disponibile, în măsura în care aceste aspecte nu sunt specificate de cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil,
 - Sursele de date adecvate care vor fi utilizate, în măsura în care atributele de evaluare sunt observabile atunci când există mai multe surse de date potențiale,
 - Ipotezele adecvate sau intervalul de ipoteze adecvat, ținând cont de cele mai bune date disponibile, inclusiv, de exemplu, opiniile pieței, în măsura în care atributele de evaluare nu sunt observabile,
 - Intervalul de rezultate posibile în mod rezonabil din care se selectează estimarea punctuală a conducerii și probabilitatea relativă ca anumite puncte din acel interval să fie consecvente cu obiectivele bazei de evaluare prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil și
 - Selectarea estimării punctuale a conducerii și a prezentărilor de informații aferente care vor fi făcute în situațiile financiare.
14. Formularea unor ipoteze legate de evenimente sau condiții viitoare implică utilizarea raționamentului, a cărui dificultate variază în funcție de gradul de incertitudine al acelor evenimente sau condiții. Precizia cu care este posibilă prognozarea evenimentelor sau condițiilor viitoare incerte depinde de gradul

în care acele evenimente sau condiții pot fi stabilite pe baza cunoștințelor, inclusiv cunoștințele legate de condiții, evenimente și rezultatele aferente din trecut. Lipsa de precizie contribuie, de asemenea, la incertitudinea estimării, așa cum se descrie mai sus.

15. În ceea ce privește rezultatele viitoare, este necesară formularea ipotezelor doar pentru acele caracteristici ale rezultatului care sunt incerte. De exemplu, atunci când se ia în considerare evaluarea unei posibile depreciere a unei creanțe pentru o vânzare de bunuri la data bilanțului, valoarea creanței poate fi stabilită fără echivoc și observată direct din documentele aferente tranzacției. Ceea ce poate fi incert este valoarea pierderii cauzate de depreciere, dacă aceasta există. În acest caz, ipotezele pot fi necesare doar în legătură cu probabilitatea pierderii și cu valoarea și plasarea în timp ale unei astfel de pierderi.
16. Totuși, în alte cazuri, valorile fluxurilor de trezorerie înglobate în drepturile legate de un activ pot fi incerte. În acele cazuri, este posibil să fie necesară formularea unor ipoteze atât în legătură cu valorile drepturilor implicite la fluxuri de trezorerie, cât și în legătură cu potențialele pierderi cauzate de depreciere.
17. Poate fi necesară analizarea de către conducere a informațiilor legate de condiții și evenimente trecute, împreună cu tendințele curente și așteptările legate de evoluțiile viitoare. Condițiile și evenimentele trecute furnizează informații istorice care pot evidenția tipare istorice repetitive ce pot fi extrapolate în evaluarea rezultatelor viitoare. Astfel de informații istorice pot, de asemenea, să indice schimbarea tiparelor unor astfel de comportamente în timp (cicluri sau tendințe). Acestea pot sugera faptul că tiparele comportamentale istorice de bază s-au schimbat în moduri oarecum previzibile care pot fi, de asemenea, extrapolate pentru a evalua rezultatele viitoare. Ar putea fi, de asemenea, disponibile alte tipuri de informații care indică posibile schimbări în tiparele istorice ale unor astfel de comportamente sau în ciclurile sau tendințele aferente. Poate fi nevoie de raționamente dificile cu privire la valoarea predictivă a unor astfel de informații.
18. Amploarea și natura raționamentelor din procesul de realizare a estimărilor contabile (inclusiv gradul de subiectivitate implicată) pot crea oportunitatea apariției subiectivismului conducerii în adoptarea deciziilor cu privire la calea de acțiune care, conform conducerii, este adecvată pentru realizarea estimării contabile. Atunci când există și un nivel ridicat de complexitate sau de incertitudine a estimării, ori ambele, riscul și oportunitatea apariției subiectivismului conducerii sau fraudei pot, de asemenea, să crească.

Relația dintre incertitudinea estimării și subiectivitate și complexitate

19. Incertitudinea estimării generează o variație inerentă în metodele, sursele de date și ipotezele posibile care ar putea fi folosite în realizarea unei estimări contabile. Acest fapt generează subiectivitate și, astfel, nevoia de a utiliza raționamentul în realizarea estimării contabile. Astfel de raționamente sunt

necesare în selectarea metodelor și surselor de date adecvate, în formularea ipotezelor și în selectarea estimării punctuale a conducerii și a prezentărilor de informații aferente care vor fi incluse în situațiile financiare. Aceste raționamente sunt realizate în contextul cerințelor de recunoaștere, evaluare, prezentare și descriere din cadrul de raportare financiară aplicabil. Totuși, deoarece există constrângeri cu privire la disponibilitatea și accesibilitatea cunoștințelor sau informațiilor care trebuie să sprijine aceste raționamente, ele au o natură subiectivă.

20. Subiectivitatea acestor raționamente creează oportunitatea apariției subiectivismului neintenționat sau intenționat al conducerii în realizarea lor. Multe cadre de contabilitate prevăd ca informațiile întocmite pentru a fi incluse în situațiile financiare să fie neutre (adică să nu fie subiective). Dat fiind faptul că, cel puțin în principiu, subiectivismul poate fi eliminat din procesul de estimare, sursele de potențial subiectivism în raționamentele realizate pentru a trata subiectivitatea reprezintă mai degrabă surse de potențială denaturare decât de incertitudine a estimării.
21. Variația inerentă a metodelor, surselor de date și ipotezelor posibile care ar putea fi utilizate pentru a realiza o estimare contabilă (a se vedea punctul 19) generează, de asemenea, o variație a rezultatelor evaluării posibile. Dimensiunea intervalului de rezultate ale evaluării posibile în mod rezonabil rezultă din gradul de incertitudine a estimării și este adesea denumită sensibilitatea estimării contabile. Pe lângă stabilirea rezultatelor evaluării, un proces de estimare implică, de asemenea, analiza efectului variațiilor inerente ale metodelor, surselor de date și ipotezelor posibile asupra intervalului de rezultate ale evaluării posibile în mod rezonabil (denumită analiza sensibilității).
22. Elaborarea unei prezentări a unei estimări contabile pentru situațiile financiare, care, atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil prevede astfel, realizează o reprezentare fidelă (cu alte cuvinte, completă, neutră și lipsită de eroare) include realizarea de raționamente adecvate în selectarea unei estimări punctuale a conducerii care să fie aleasă în mod adecvat din intervalul de rezultate ale evaluării posibile în mod rezonabil și a prezentărilor de informații aferente care descriu în mod adecvat incertitudinea estimării. Aceste raționamente pot să implice, ele însele, subiectivitate, în funcție de natura cerințelor din cadrul de raportare financiară aplicabil care tratează aceste aspecte. De exemplu, cadrul de raportare financiară aplicabil poate să prevadă o bază specifică (precum o medie ponderată prin probabilități sau cea mai bună estimare) pentru selectarea estimării punctuale a conducerii. În mod similar, acesta poate să prevadă prezentări specifice de informații sau prezentări de informații care îndeplinesc obiectivele de prezentare specificate ori prezentări suplimentare de informații necesare pentru a realiza o prezentare fidelă în circumstanțele date.
23. Deși o estimare contabilă care este expusă la un grad mai ridicat de incertitudine a estimării poate fi evaluată cu mai puțină precizie decât una

care este expusă la un grad mai scăzut de incertitudine a estimării, estimarea contabilă poate totuși să prezinte suficientă relevanță pentru utilizatorii situațiilor financiare pentru a fi recunoscută în cadrul acestora dacă, atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil prevede astfel, este posibilă realizarea unei reprezentări fidele a elementului. În unele cazuri, incertitudinea estimării poate fi atât de mare încât criteriile de recunoaștere din cadrul de raportare financiară aplicabil nu sunt îndeplinite, iar estimarea contabilă nu poate fi recunoscută în situațiile financiare. Chiar și în aceste circumstanțe, pot exista totuși cerințe de prezentare relevante, de exemplu, de a prezenta estimarea punctuală sau intervalul de rezultate ale evaluării posibile în mod rezonabil și informațiile care descriu incertitudinea estimării și constrângerile legate de recunoașterea elementului. Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil care se aplică în aceste circumstanțe pot fi specificate într-un grad mai ridicat sau mai scăzut. În consecință, în aceste circumstanțe, pot fi necesare raționamente suplimentare care implică subiectivitate.

Anexa 2

(A se vedea punctul A146)

Comunicări cu persoanele responsabile cu governanța

Aspectele pe care auditorul poate avea în vedere să le comunice persoanelor responsabile cu governanța în ceea ce privește opiniile auditorului referitoare la aspectele calitative semnificative ale practicilor contabile ale entității cu privire la estimările contabile și prezentările de informații aferente includ:

- (a) Modul în care conducerea identifică tranzacțiile, alte evenimente și condițiile care pot genera necesitatea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente sau modificări ale acestora.
- (b) Riscurile de denaturare semnificativă.
- (c) Pragul de semnificație relativ al estimărilor contabile în raport cu situațiile financiare ca întreg.
- (d) Înțelegerea conducerii (sau lipsa acesteia) cu privire la natura și amploarea estimărilor contabile și la riscurile asociate cu acestea.
- (e) Măsura în care conducerea a aplicat competențe sau cunoștințe specializate adecvate sau a contractat experții adecvați.
- (f) Opiniile auditorului cu privire la diferențele dintre estimarea punctuală sau intervalul de estimare a(l) auditorului și estimarea punctuală a conducerii.
- (g) Opiniile auditorului cu privire la caracterul adecvat al selectării politicilor contabile referitoare la estimările contabile și al prezentării estimărilor contabile în situațiile financiare.
- (h) Indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii.
- (i) Dacă au existat sau ar fi trebuit să existe modificări în metodele de realizare a estimărilor contabile față de perioada anterioară.
- (j) Atunci când a existat o modificare față de perioada anterioară în metodele de realizare a estimării contabile, motivul acestei modificări, precum și rezultatul efectiv al estimărilor contabile aferente perioadelor anterioare.
- (k) Măsura în care metodele conducerii de realizare a estimărilor contabile, inclusiv atunci când conducerea a utilizat un model, sunt adecvate în contextul obiectivelor de evaluare, al naturii, condițiilor și circumstanțelor și al altor cerințe din cadrul de raportare financiară aplicabil.
- (l) Natura și consecințele ipotezelor semnificative utilizate în estimările contabile și gradul de subiectivitate implicat în elaborarea ipotezelor.
- (m) Măsura în care ipotezele semnificative sunt consecvente între ele și cu cele utilizate în alte estimări contabile sau cu ipotezele utilizate în alte sfere ale activităților de afaceri ale entității.

- (n) Acolo unde este relevant pentru gradul de adecvare al ipotezelor semnificative sau pentru aplicarea adecvată a cadrului de raportare financiară aplicabil, măsura în care conducerea intenționează să întreprindă acțiuni specifice și are capacitatea de a proceda astfel.
- (o) Măsura în care conducerea a luat în considerare ipoteze sau rezultate alternative și motivul pentru care le-a respins ori maniera alternativă în care incertitudinea estimării a fost tratată de către conducere în realizarea estimărilor contabile.
- (p) Măsura în care datele și ipotezele semnificative utilizate de conducere în realizarea estimărilor contabile sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.
- (q) Relevanța și credibilitatea informațiilor obținute dintr-o sursă de informații externă.
- (r) Dificultățile semnificative întâlnite atunci când sunt obținute probe de audit suficiente și adecvate legate de datele obținute dintr-o sursă de informații externă sau prin evaluări efectuate de conducere sau de un expert al conducerii.
- (s) Diferențele semnificative în ceea ce privește raționamentele referitoare la evaluări între auditor și conducere sau un expert al conducerii.
- (t) Potențialele efecte ale riscurilor și expunerilor semnificative asupra situațiilor financiare ale entității care vor fi prezentate în situațiile financiare, inclusiv incertitudinea estimării asociată estimărilor contabile.
- (u) Caracterul rezonabil al prezentărilor de informații despre incertitudinea estimării din situațiile financiare.
- (v) Măsura în care deciziile conducerii legate de recunoașterea, evaluarea, prezentarea și descrierea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente în situațiile financiare sunt în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 550

PĂRȚI AFILIATE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1
Natura relațiilor și a tranzacțiilor cu părțile afiliate	2
Responsabilitățile auditorului	3-7
Data intrării în vigoare	8
Obiective	9
Definiții	10
Cerințe	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	11-17
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate.....	18-19
Răspunsurile la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate	20-24
Evaluarea contabilizării și prezentării relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate identificate	25
Declarații scrise.....	26
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta.....	27
Documentarea	28
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Responsabilitățile auditorului	A1-A3
Definiția unei părți afiliate	A4-A7
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	A8-A28
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate.....	A29-A30

Răspunsurile la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate	A31-A45
Evaluarea contabilizării și prezentării relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate identificate	A46-A47
Declarații scrise	A48-A49
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta	A50

Standardul Internațional de Audit (ISA) 550, *Părți afiliate*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate într-un audit al situațiilor financiare. În mod specific, detaliază felul în care ISA 315 (Revizuit)¹, ISA 330² și ISA 240³ vor fi aplicate în raport cu riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate.

Natura relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate

2. Multe tranzacții cu părțile afiliate au loc în cursul normal al activității. În aceste circumstanțe, este posibil să nu existe un risc mai ridicat de denaturare semnificativă a situațiilor financiare decât în cazul tranzacțiilor similare cu părți neafiliate. Cu toate acestea, natura relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate poate, în anumite circumstanțe, să dea naștere unor riscuri mai ridicate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare decât tranzacțiile cu părți neafiliate. De exemplu:
 - Părțile afiliate pot opera prin intermediul unei game ample și complexe de relații și structuri, cu o creștere proporțională a complexității tranzacțiilor cu părțile afiliate.
 - Sistemele informaționale pot fi ineficiente în identificarea sau rezumarea tranzacțiilor și soldurilor restante dintre o entitate și părțile sale afiliate.
 - Tranzacțiile cu părțile afiliate pot să nu fie efectuate în termeni și condiții normale de piață; de exemplu, anumite tranzacții cu părțile afiliate pot fi efectuate fără contraprestație.

Responsabilitățile auditorului

3. Dat fiind faptul că părțile afiliate nu sunt independente una de cealaltă, majoritatea cadrelor de raportare financiară instituie cerințe specifice de prezentare și contabilizare pentru soldurile, relațiile și tranzacțiile ce țin de părțile afiliate, pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă natura acestora și efectele lor reale sau potențiale asupra situațiilor financiare. În cazurile în care cadrul de raportare financiară aplicabil stabilește astfel de cerințe, auditorul are responsabilitatea de a efectua proceduri de audit cu scopul de a identifica, a evalua și a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă apărute în urma eșecului entității de a contabiliza sau de a prezenta în mod adecvat relațiile, tranzacțiile sau soldurile ce țin de părțile afiliate în conformitate cu cerințele cadrului de raportare.

1 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.*

2 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate.*

3 ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare.*

4. Chiar dacă un cadru de raportare financiară aplicabil instituie cerințe minime sau nu instituie cerințe privind părțile afiliate, auditorul trebuie să cunoască suficient relațiile și tranzacțiile entității cu părțile afiliate pentru a putea concluziona dacă situațiile financiare, în măsura în care sunt afectate de relațiile și tranzacțiile respective: (A se vedea punctul A1)
 - (a) Sunt prezentate fidel (pentru cadrele de prezentare fidelă); sau (A se vedea punctul A2)
 - (b) Nu induc în eroare (pentru cadrele de conformitate). (A se vedea punctul A3)
5. În plus, înțelegerea relațiilor și tranzacțiilor entității cu părțile afiliate este relevantă pentru evaluarea auditorului cu privire la posibila prezență a unui sau a mai multor factori de risc de fraudă așa cum prevede ISA 240⁴, deoarece fraudă poate fi comisă mai ușor prin intermediul părților afiliate.
6. Ca urmare a limitărilor inerente ale unui audit, există un risc inevitabil ca unele denaturări semnificative ale situațiilor financiare să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat și efectuat adecvat, în conformitate cu ISA-urile.⁵ În contextul părților afiliate, potențialele efecte ale limitărilor inerente asupra capacității auditorului de a identifica denaturările semnificative sunt mai importante din motive precum:
 - Conducerea poate să nu fie la curent cu existența tuturor relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate, în special când cadrul de raportare financiară aplicabil nu stabilește cerințe privind părțile afiliate.
 - Relațiile cu părțile afiliate pot presupune o posibilitate mai ridicată de complicitate, tănuire sau manipulare din partea conducerii.
7. Planificarea și efectuarea auditului cu scepticism profesional, așa cum prevede ISA 200⁶, sunt, prin urmare, importante în acest context, având în vedere posibilitatea existenței unor relații și tranzacții neprezentate cu părțile afiliate. Cerințele din prezentul ISA sunt menite să ajute auditorul la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate și la conceperea procedurilor de audit astfel încât să răspundă la riscurile evaluate.

Data intrării în vigoare

8. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009* .

4 ISA 240, punctul 25.

5 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctele A53-A54.

6 ISA 200, punctul 15.

Obiective

9. Obiectivele auditorului sunt:

- (a) Independent de eventualitatea în care cadrul de raportare financiară aplicabil stabilește cerințe privind părțile afiliate, de a înțelege suficient relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate pentru a putea:
 - (i) Să recunoască factorii de risc de fraudă, dacă este cazul, care apar în relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate și care sunt relevanți pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă; și
 - (ii) Să concluzioneze, pe baza probelor de audit obținute, dacă situațiile financiare, în măsura în care au fost afectate de respectivele relații și tranzacții:
 - a. Sunt prezentate fidel (pentru cadrele de prezentare fidelă), sau
 - b. Nu induc în eroare (pentru cadrele de conformitate) și
- (b) În plus, în cazurile în care cadrul de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate, să obțină probe de audit suficiente și adecvate privind măsura în care relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate au fost identificate, contabilizate și prezentate adecvat în situațiile financiare în conformitate cu cadrul de raportare.

Definiții

10. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:

- (a) Tranzacție în condiții concurențiale – O tranzacție desfășurată în acei termeni și condiții în care ar avea loc între un cumpărător interesat și un vânzător interesat între care nu există niciun fel de legătură și care acționează independent unul față de celălalt, urmărindu-și propriile interese.
- (b) Parte afiliată – O parte care este fie: (A se vedea punctele A4-A7)
 - (i) O parte afiliată așa cum este definită în cadrul de raportare financiară aplicabil, fie
 - (ii) Acolo unde cadrul de raportare financiară aplicabil nu stabilește cerințe privind părțile afiliate sau stabilește cerințe minime:
 - a. O persoană sau o altă entitate care deține controlul sau o influență semnificativă, în mod direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari, asupra entității raportoare,
 - b. O altă entitate asupra căreia entitatea raportoare deține controlul sau o influență semnificativă, în mod direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari, sau

- c. O altă entitate care se află sub control comun cu entitatea raportoare, având:
- i. Proprietari comuni care controlează,
 - ii. Proprietari care sunt rude apropiate, sau
 - iii. Personal-cheie din conducere comun.

Totuși, entitățile care se află sub controlul comun al unui stat (adică al unei administrații naționale, regionale sau locale) nu sunt considerate afiliate, cu excepția cazului în care acestea se angajează în tranzacții semnificative sau împart între ele resurse într-o măsură semnificativă.

Cerințe

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

11. Ca parte a procedurilor de evaluare a riscului și activităților conexe pe care auditorul trebuie să le efectueze pe parcursul auditului conform ISA 315 (Revizuit) și ISA 240⁷, auditorul trebuie să efectueze procedurile de audit și activitățile conexe stabilite la punctele 12-17 pentru a obține informații relevante în scopul identificării riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate. (A se vedea punctul A8)

Înțelegerea relațiilor și tranzacțiilor entității cu părțile afiliate

12. Discuția echipei misiunii prevăzută de ISA 315 (Revizuit) și ISA 240⁸ trebuie să includă analiza specifică a susceptibilității situațiilor financiare de a conține denaturări semnificative cauzate de fraudă sau eroare care ar putea rezulta din relațiile și tranzacțiile entității cu părțile afiliate. (A se vedea punctele A9-A10)
13. Auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la:
- (a) Identitatea părților afiliate entității, inclusiv schimbările față de perioada anterioară, (A se vedea punctele A11-A14)
 - (b) Natura relațiilor dintre entitate și aceste părți afiliate și
 - (c) Posibilitatea ca entitatea să fi participat la orice fel de tranzacții cu aceste părți afiliate pe parcursul perioadei și, dacă da, tipul și scopul tranzacțiilor.
14. Auditorul trebuie să intervieveze conducerea și alte persoane din entitate și să efectueze alte proceduri de evaluare a riscului considerate adecvate, pentru a înțelege controalele, acolo unde este cazul, pe care conducerea le-a instituit pentru: (A se vedea punctele A15-A20)

7 ISA 315 (Revizuit), punctul 5; ISA 240, punctul 17.

8 ISA 315 (Revizuit), punctul 10; ISA 240, punctul 16.

- (a) A identifica, a contabiliza și a prezenta relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,
- (b) A autoriza și a aproba tranzacțiile și angajamentele semnificative cu părțile afiliate și (A se vedea punctul A21)
- (c) A autoriza și a aproba tranzacțiile și angajamentele semnificative care nu țin de activitatea normală a entității.

Necesitatea de a acorda atenție informațiilor privind părțile afiliate în momentul revizuirii înregistrărilor sau documentelor

15. Pe parcursul auditului, auditorul trebuie să fie atent, atunci când inspectează înregistrările sau documentele, la angajamente sau alte informații care pot indica existența relațiilor sau tranzacțiilor cu părțile afiliate pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat în prealabil auditorului. (A se vedea punctele A22-A23)

În special, auditorul trebuie să inspecteze următoarele aspecte pentru obținerea de indicii cu privire la existența relațiilor sau tranzacțiilor cu părțile afiliate pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat în prealabil auditorului:

- (a) Confirmări legale sau de la bănci obținute ca parte a procedurilor auditorului,
- (b) Minute ale întâlnirilor acționarilor și ale persoanelor responsabile cu guvernanta și
- (c) Orice alte înregistrări sau documente pe care auditorul le consideră necesare în circumstanțele aferente entității.

16. Dacă auditorul identifică tranzacții semnificative care nu țin de activitatea normală a entității atunci când efectuează procedurile de audit prevăzute de punctul 15 sau alte proceduri de audit, auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la: (A se vedea punctele A24-A25)

- (a) Natura acestor tranzacții și (A se vedea punctul A26)
- (b) Posibilitatea să fie implicate părți afiliate. (A se vedea punctul A27)

Comunicarea informațiilor privind părțile afiliate membrilor echipei misiunii

17. Auditorul trebuie să comunice celorlalți membri ai echipei misiunii informațiile relevante obținute cu privire la părțile afiliate entității. (A se vedea punctul A28)

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate

18. Atunci când îndeplinește cerința din ISA 315 (Revizuit) de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă,⁹ auditorul trebuie să identifice și să

⁹ ISA 315 (Revizuit), punctul 25.

evalueze riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate și să stabilească dacă oricare dintre acele riscuri reprezintă riscuri semnificative. Atunci când stabilește acest lucru, auditorul trebuie să trateze tranzacțiile semnificative cu părțile afiliate care nu țin de activitatea normală a entității ca fiind surse de riscuri semnificative.

19. Dacă auditorul identifică factori de risc de fraudă (inclusiv circumstanțe cu privire la existența unor părți afiliate cu influență dominantă) atunci când efectuează procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe în relație cu părțile afiliate, auditorul trebuie să analizeze astfel de informații atunci când identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în conformitate cu ISA 240. (A se vedea punctele A6, A29-A30)

Răspunsurile la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate

20. Ca parte a cerinței din ISA 330 ca auditorul să răspundă la riscurile evaluate,¹⁰ auditorul concepe și efectuează proceduri suplimentare de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la riscurile evaluate de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate. Aceste proceduri de audit trebuie să le includă pe cele prevăzute de punctele 21-24. (A se vedea punctele A31-A34)

Identificarea părților afiliate sau a tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate care nu au fost identificate sau prezentate în prealabil

21. Dacă auditorul identifică angajamente sau informații care sugerează existența unor relații sau tranzacții cu părțile afiliate pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat auditorului în prealabil, auditorul trebuie să stabilească dacă circumstanțele în cauză confirmă existența acelor relații sau tranzacții.
22. Dacă auditorul identifică părți afiliate sau tranzacții semnificative cu părțile afiliate pe care conducerea nu le-a identificat sau prezentat în prealabil auditorului, auditorul trebuie:
- (a) Să comunice imediat informațiile relevante celorlalți membri ai echipei misiunii, (A se vedea punctul A35)
 - (b) În cazul în care cadrul de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate:
 - (i) Să solicite conducerii să identifice toate tranzacțiile cu părțile afiliate nou-identificate pentru evaluarea ulterioară a auditorului și
 - (ii) Să investigheze cu privire la motivul pentru care controalele entității asupra tranzacțiilor și relațiilor cu părțile afiliate nu au permis identificarea sau prezentarea relațiilor sau tranzacțiilor cu părțile afiliate,

¹⁰ ISA 330, punctele 5-6.

- (c) Să efectueze proceduri de audit de fond adecvate cu privire la astfel de părți afiliate nou-identificate sau tranzacții semnificative cu părțile afiliate nou-identificate, (A se vedea punctul A36)
- (d) Să reconsidere riscul că ar putea exista alte părți afiliate sau alte tranzacții semnificative cu părțile afiliate pe care conducerea nu le-a identificat sau prezentat în prealabil auditorului și să efectueze proceduri suplimentare de audit acolo unde este necesar și
- (e) Dacă neprezentarea din partea conducerii pare a fi intenționată (și prin urmare indică un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă), să evalueze implicațiile pentru audit. (A se vedea punctul A37)

Tranzacții semnificative cu părțile afiliate identificate care nu țin de activitatea normală a entității

23. Pentru tranzacțiile semnificative cu părțile afiliate care au fost identificate și care nu țin de activitatea normală a entității, auditorul trebuie:
- (a) Să inspecteze contractele sau acordurile care stau la baza acestora, dacă există, și să evalueze dacă:
 - (i) Rațiunea economică (sau lipsa acesteia) a tranzacțiilor sugerează că acestea ar fi putut fi încheiate pentru a elabora o raportare financiară frauduloasă sau pentru a disimula o deturnare a activelor,¹¹ (A se vedea punctele A38-A39)
 - (ii) Termenii tranzacțiilor sunt consecvenți cu explicațiile conducerii și
 - (iii) Tranzacțiile au fost contabilizate și prezentate adecvat în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil și
 - (b) Să obțină probe de audit conform cărora tranzacțiile au fost autorizate și aprobate adecvat. (A se vedea punctele A40-A41)

Aserțiuni potrivit cărora tranzacțiile cu părțile afiliate au fost efectuate în baza unor termeni echivalenți celor care determină tranzacțiile în condiții concurențiale.

24. În cazul în care conducerea a făcut o aserțiune în situațiile financiare potrivit căreia o tranzacție cu părțile afiliate a fost efectuată în baza unor termeni echivalenți celor care determină o tranzacție desfășurată în condiții concurențiale, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la aserțiunea respectivă. (A se vedea punctele A42-A45)

Evaluarea contabilizării și prezentării relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate identificate

25. La formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit)¹², auditorul trebuie să evalueze: (A se vedea punctul A46)

¹¹ ISA 240, punctul 33 (c).

¹² ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctele 10-15.

- (a) Dacă tranzacțiile și relațiile cu părțile afiliate identificate au fost contabilizate și prezentate adecvat în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil și (A se vedea punctul A47)
- (b) Dacă efectele relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate:
 - (i) Împiedică prezentarea fidelă a situațiilor financiare (pentru cadrele de prezentare fidelă), sau
 - (ii) Determină inducerea în eroare de către situațiile financiare (pentru cadrele de conformitate).

Declarații scrise

26. În cazurile în care cadrul de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate, auditorul trebuie să obțină declarații scrise de la conducere și, acolo unde este cazul, de la persoanele responsabile cu guvernarea, conform cărora: (A se vedea punctele A48-A49)
- (a) Acestea au prezentat auditorului identitatea părților afiliate entității și toate relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate de care au cunoștință și
 - (b) Acestea au contabilizat și prezentat în mod adecvat aceste relații și tranzacții în conformitate cu cerințele cadrului de raportare.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

27. Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în conducerea entității,¹³ auditorul trebuie să comunice cu persoanele responsabile cu guvernarea aspectele semnificative care apar pe parcursul auditului în legătură cu părțile afiliate entității. (A se vedea punctul A50)

Documentarea

28. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit numele părților afiliate identificate și natura relațiilor cu părțile afiliate.¹⁴

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Responsabilitățile auditorului

Cadre de raportare financiară care instituie cerințe minimale privind părțile afiliate (A se vedea punctul 4)

- A1. Un cadru de raportare financiară aplicabil care instituie cerințe minimale privind părțile afiliate este un cadru de raportare care definește înțelesul unei

13 ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*, punctul 13.

14 ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6.

părți afiliate, dar definiția respectivă are un domeniu de aplicare substanțial mai restrâns decât definiția stabilită la punctul 10 (b) (ii) din prezentul ISA, astfel încât o cerință din cadru de a prezenta relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate s-ar aplica unui număr substanțial mai redus de relații și tranzacții cu părțile afiliate.

Cadre de prezentare fidelă (A se vedea punctul 4 (a))

A2. În contextul unui cadru de prezentare fidelă¹⁵, relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate pot împiedica prezentarea fidelă a situațiilor financiare dacă, de exemplu, realitatea economică a unor astfel de relații și tranzacții cu părțile afiliate nu este reflectată în mod corespunzător în situațiile financiare. De exemplu, este posibil ca prezentarea fidelă să nu fie realizată dacă vânzarea unei proprietăți de către entitate către un acționar care deține controlul la un preț supraevaluat sau subevaluat față de valoarea reală de pe piață a fost contabilizată drept o tranzacție care implică profit sau pierdere pentru entitate atunci când poate constitui o contribuție sau o returnare a capitalului ori plata unor dividende.

Cadre de conformitate (A se vedea punctul 4 (b))

A3. În contextul unui cadru de conformitate, depinde de circumstanțele particulare ale misiunii dacă relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate fac ca situațiile financiare să inducă în eroare așa cum este menționat în ISA 700 (Revizuit). De exemplu, chiar dacă neprezentarea tranzacțiilor cu părțile afiliate în situațiile financiare este în conformitate cu cadrul de raportare și legile sau reglementările aplicabile, situațiile financiare ar putea induce în eroare dacă o parte substanțială din veniturile entității provin din tranzacțiile cu părțile afiliate și acest aspect nu este prezentat. Cu toate acestea, se va întâmpla extrem de rar ca auditorul să considere că situațiile financiare întocmite și prezentate potrivit unui cadru de conformitate induc în eroare dacă, potrivit ISA 210¹⁶, auditorul a stabilit că acel cadru este acceptabil.¹⁷

Definiția unei părți afiliate (A se vedea punctul 10 (b))

A4. Multe cadre de raportare financiară discută conceptele de control și influență semnificativă. Deși este posibil ca acestea să discute conceptele utilizând termeni diferiți, ele explică în general următoarele:

- (a) Controlul reprezintă puterea de a guverna politicile financiare și operaționale ale unei entități în vederea obținerii de beneficii din activitățile sale și
- (b) Influența semnificativă (care poate fi obținută prin deținerea de acțiuni, prin statut sau prin acord) reprezintă puterea de a participa la deciziile privind politicile operaționale și financiare ale unei entități, dar nu presupune controlul asupra politicilor respective.

15 ISA 200, punctul 13 (a), definește înțelesul prezentării fidele și al cadrelor de conformitate.

16 ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 6 (a).

17 ISA 700 (Revizuit), punctul A17.

- A5. Existența următoarelor relații poate indica prezența controlului sau a influenței semnificative:
- Deținerea directă sau indirectă de capitaluri proprii sau alte interese financiare în entitate.
 - Deținerea directă sau indirectă de către entitate de capitaluri proprii sau alte interese financiare în alte entități.
 - Apartenența la persoanele responsabile cu guvernarea sau personalul-cheie din conducere (de exemplu, acei membri ai conducerii care dețin autoritatea și responsabilitatea de a planifica, direcționa și controla activitățile entității).
 - Calitatea de rudă apropiată a oricărei persoane dintre cele la care se face referire la litera (c).
 - Deținerea unei relații semnificative de afaceri cu oricare dintre persoanele la care se face referire la litera (c).

Părți afiliate cu influență dominantă

- A6. Părțile afiliate, în virtutea abilității acestora de a exercita controlul sau o influență semnificativă, se pot afla în situația de a exercita influență dominantă asupra entității sau asupra conducerii acesteia. Analizarea unui astfel de comportament este relevantă la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, așa cum este explicat mai detaliat la punctele A29-A30.

Entități cu scop special în calitate de părți afiliate

- A7. În anumite circumstanțe, o entitate cu scop special¹⁸ poate fi o parte afiliată entității deoarece este posibil ca entitatea să o controleze în fapt, chiar dacă entitatea deține o mică parte din capitalurile proprii ale entității cu scop special sau nu are nicio participare la capitalul acesteia.

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

Riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate (A se vedea punctul 11)

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A8. Responsabilitățile auditorului din sectorul public cu privire la relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate pot fi afectate de mandatul de audit sau de obligațiile entităților din sectorul public stipulate de legislație, reglementări sau altă autoritate. În consecință, este posibil ca responsabilitățile auditorului din sectorul public să nu fie limitate la tratarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate, fiind, de

18 ISA 315 (Revizuit), punctele A34-A35, oferă îndrumări cu privire la natura unei entități cu scop special.

asemenea, posibil să includă o responsabilitate mai largă cu privire la tratarea riscurilor de neconformitate cu legislația, reglementările sau altă autoritate care guvernează organismele din sectorul public și care instituie cerințe specifice pentru desfășurarea activității cu părțile afiliate. Mai mult, este posibil ca auditorul din sectorul public să fie nevoit să țină cont de cerințele de raportare financiară din sectorul public pentru relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate care ar putea diferi de cele din sectorul privat.

Înțelegerea relațiilor și tranzacțiilor entității cu părțile afiliate

Discuția din cadrul echipei misiunii (A se vedea punctul 12)

A9. Aspectele care pot fi tratate în discuția din cadrul echipei misiunii includ:

- Natura și amploarea relațiilor și tranzacțiilor entității cu părțile afiliate (utilizând, de exemplu, evidența auditorului cu privire la părțile afiliate identificate actualizată după fiecare audit).
- Evidențierea importanței menținerii scepticismului profesional pe parcursul auditului cu privire la o potențială denaturare semnificativă asociată relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate.
- Circumstanțele sau condițiile entității care pot indica existența unor relații sau tranzacții cu părțile afiliate pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat auditorului (de exemplu, o structură organizațională complexă, utilizarea entităților cu scop special pentru tranzacțiile în afara bilanțului sau un sistem informațional neadecvat).
- Evidențele sau documentele care pot indica existența unor relații sau tranzacții cu părțile afiliate.
- Importanța pe care conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea o acordă identificării, contabilizării și prezentării adecvate a relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate (acolo unde cadrul de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate) și riscul aferent ca membrii conducerii să evite controalele relevante.

A10. În plus, discuția în contextul fraudei poate include considerente specifice cu privire la modul în care părțile afiliate pot fi implicate în fraudă. De exemplu:

- Modul în care entitățile cu scop special controlate de conducere ar putea fi utilizate pentru a facilita manipularea rezultatelor.
- Modul în care tranzacțiile dintre entitate și un partener de afaceri cunoscut al unui membru din personalul-cheie al conducerii pot fi aranjate astfel încât să faciliteze deturnarea activelor entității.

Identitatea părților afiliate entității (A se vedea punctul 13 (a))

A11. Acolo unde cadrul de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate, este foarte probabil ca informațiile cu privire la identitatea părților afiliate entității să fie deja disponibile conducerii deoarece sistemele

informaționale ale entității vor trebui să înregistreze, să proceseze și să rezume relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate pentru a permite entității să îndeplinească cerințele de contabilizare și de prezentare din cadrul de raportare. Prin urmare, este foarte probabil ca membrii conducerii să aibă o listă cuprinzătoare a părților afiliate și a modificărilor față de perioada anterioară. Pentru misiunile recurente, efectuarea interviurilor oferă o bază pentru compararea informațiilor furnizate de conducere cu evidența auditorului cu privire la părțile afiliate înregistrate în auditurile anterioare.

A12. Cu toate acestea, acolo unde cadrul de raportare nu instituie cerințe privind părțile afiliate, este posibil ca entitatea să nu implementeze astfel de sisteme informaționale. În aceste circumstanțe, este posibil ca membrii conducerii să nu fie conștienți de existența tuturor părților afiliate. Cu toate acestea cerința privind interviuarea specificată la punctul 13 se aplică în continuare deoarece este posibil ca membrii conducerii să aibă cunoștința de existența unor părți care corespund definiției părților afiliate din prezentul ISA. Totuși, într-un astfel de caz, este probabil ca interviurile auditorului cu privire la identitatea părților afiliate entității să facă parte din procedurile auditorului de evaluare a riscului și din activitățile conexe efectuate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit) pentru a obține informații cu privire la:

- Structura acționariatului și structura de guvernanță a entității,
- Tipurile de investiții pe care entitatea le realizează sau pe care plănuiește să le realizeze și
- Modul în care entitatea este structurată și finanțată.

În cazul specific al relațiilor de control comun, având în vedere că este foarte probabil ca membrii conducerii să fie la curent cu existența unor astfel de relații dacă acestea au o importanță de natură economică pentru entitate, este probabil ca interviurile auditorului să fie mai eficiente atât timp cât sunt concentrate pe eventualitatea ca părțile cu care entitatea se angajează în tranzacții semnificative sau cu care împarte resurse într-o măsură semnificativă să fie părți afiliate.

A13. În contextul unui audit al grupului, ISA 600 prevede ca echipa misiunii la nivelul grupului să furnizeze fiecărui auditor al componentei o listă a părților afiliate întocmită de conducerea grupului și a oricăror alte părți afiliate de care echipa misiunii la nivelul grupului are cunoștință.¹⁹ Atunci când entitatea este o componentă a unui grup, această informație furnizează o bază utilă pentru interviurile conducerii realizate de auditor cu privire la identitatea părților afiliate entității.

A14. De asemenea, auditorul poate obține anumite informații cu privire la identitatea părților afiliate entității prin intermediul interviurilor conducerii pe parcursul procesului de acceptare sau continuare a misiunii.

19 ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 40 (e).

Controalele entității asupra tranzacțiilor și relațiilor cu părțile afiliate (A se vedea punctul 14)

A15. Alte persoane din cadrul entității sunt persoanele considerate a avea cunoștință de relațiile și tranzacțiile entității cu părțile afiliate și de controalele entității asupra unor astfel de relații și tranzacții. Acestea pot include, în măsura în care nu fac parte din conducere:

- Persoanele responsabile cu guvernanta,
- Personalul aflat în poziția de a iniția, procesa sau înregistra tranzacții care în același timp sunt semnificative și nu țin de activitatea normală a entității și persoanele care supraveghează sau monitorizează acest personal,
- Funcția de audit intern,
- Consilierii juridici interni și
- Directorul departamentului de etică sau o persoană cu funcție echivalentă.

A16. Auditul este efectuat pornind de la premisa că membrii conducerii și, acolo unde este cazul, persoanele responsabile cu guvernanta au luat cunoștință și au înțeles că sunt responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv prezentarea fidelă, acolo unde este cazul, și pentru controlul intern pe care conducerea și, acolo unde este cazul, persoanele responsabile cu guvernanta îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.²⁰ În acest sens, în cazurile în care cadrul general instituie cerințe privind părțile afiliate, întocmirea situațiilor financiare necesită ca membrii conducerii, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, să proiecteze, să implementeze și să mențină controale adecvate asupra relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate astfel încât acestea să fie identificate, contabilizate și prezentate adecvat în conformitate cu cadrul de raportare. În rolul lor de supraveghere, persoanele responsabile cu guvernanta monitorizează modul în care conducerea își îndeplinește responsabilitatea cu privire la aceste controale. Indiferent de cerințele cu privire la părțile afiliate pe care le poate institui cadrul de raportare, persoanele responsabile cu guvernanta pot, prin prisma rolului lor de supraveghere, să obțină informații de la conducere care să le permită înțelegerea naturii și rațiunii de afaceri a relațiilor și tranzacțiilor entității cu părțile afiliate.

A17. Pentru îndeplinirea cerinței din ISA 315 (Revizuit) de a înțelege mediul de control,²¹ auditorul poate lua în considerare aspecte privind mediul de control relevante pentru atenuarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate, precum:

20 ISA 200, punctul A4.

21 ISA 315 (Revizuit), punctul 14.

- Codurile etice interne, comunicate adecvat personalului entității și puse în aplicare, care guvernează circumstanțele în care entitatea poate încheia anumite tipuri de tranzacții cu părțile afiliate.
- Politicile și procedurile pentru prezentarea transparentă și la timp a intereselor pe care conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea le au în tranzacțiile cu părțile afiliate.
- Atribuirea în cadrul entității a responsabilităților pentru identificarea, înregistrarea, sintetizarea și prezentarea tranzacțiilor cu părțile afiliate.
- Prezentarea și discutarea în timp util între conducere și persoanele responsabile cu guvernarea a tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate care nu țin de activitatea normală a entității, inclusiv dacă persoanele responsabile cu guvernarea au adus în discuție în mod corespunzător raționamentul de afaceri a unor astfel de tranzacții (de exemplu, prin solicitarea de consiliere de la consultanți profesioniști externi).
- Îndrumări clare pentru aprobarea tranzacțiilor cu părțile afiliate care atrag conflicte de interese reale sau percepute, cum ar fi aprobarea de către un subcomitet al persoanelor responsabile cu guvernarea care să cuprindă persoane independente de conducere.
- Revizuirii periodice ale funcției de audit intern, acolo unde este cazul.
- Acțiunea proactivă întreprinsă de conducere pentru a rezolva problemele referitoare la prezentarea informațiilor privind părțile afiliate, cum ar fi prin solicitarea de consiliere din partea auditorului sau a unui consultant juridic extern.
- Existența politicilor și procedurilor de denunțare a neregulilor, acolo unde este cazul.

A18. Controalele asupra relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate din cadrul anumitor entități ar putea fi deficiente sau inexistente din anumite motive, precum:

- Importanța scăzută acordată de conducere identificării și prezentării relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate.
- Lipsa unei supravegheri corespunzătoare din partea persoanelor responsabile cu guvernarea.
- Desconsiderarea intenționată a acestor controale deoarece prezentarea informațiilor privind părțile afiliate ar putea dezvălui informații pe care conducerea le consideră sensibile, de exemplu, existența unor tranzacții care implică membri ai familiei conducerii.
- Înțelegerea insuficientă din partea conducerii a cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil privind părțile afiliate.
- Absența cerințelor privind prezentarea informațiilor din cadrul de raportare financiară aplicabil.

În cazurile în care astfel de controale sunt ineficace sau nu există, este posibil ca auditorul să nu fie capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate. În acest caz, auditorul ar trebui, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit)²², să analizeze implicațiile pentru audit, inclusiv opinia din raportul auditorului.

A19. Raportarea financiară frauduloasă presupune deseori eludarea de către conducere a unor controale care altfel par a funcționa eficient.²³ Riscul de eludare a controalelor de către conducere este mai ridicat dacă membrii acesteia au relații care implică control sau o influență semnificativă asupra părților cu care entitatea are relații de afaceri, deoarece aceste relații ar putea oferi conducerii mai multe stimulente și oportunități de a săvârși o fraudă. De exemplu, interesele financiare ale conducerii în ceea ce privește anumite părți afiliate pot stimula conducerea să eludeze controalele prin (a) direcționarea entității, împotriva intereselor sale, către încheierea de tranzacții în beneficiul părților respective sau prin (b) complicitatea cu părțile respective sau controlarea acțiunilor acestora. Exemplele de posibile fraude includ:

- Crearea de termeni fictivi ai tranzacțiilor cu părțile afiliate menite să denatureze rațiunea economică a acestor tranzacții.
- Organizarea frauduloasă a transferului de active de la sau către conducere sau alte persoane, la valori semnificativ superioare sau inferioare valorii reale de pe piață.
- Implicarea în tranzacții complexe cu părțile afiliate, precum cele cu entități cu scop special, care sunt structurate astfel încât să denatureze poziția financiară sau performanța financiară a entității.

Considerente specifice entităților mai mici

A20. Este probabil ca în cadrul entităților mai mici activitățile de control să fie mai puțin formale și entitățile mai mici să nu aibă procese documentate pentru abordarea relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate. Un proprietar-administrator poate atenua anumite riscuri care apar în urma tranzacțiilor cu părțile afiliate, sau să crească riscurile respective, prin implicarea activă în toate aspectele principale ale tranzacțiilor. Pentru astfel de entități, auditorul poate înțelege relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate și controalele care ar putea exista asupra acestora prin intermediul interviului conducerii, combinată cu alte proceduri, precum observarea activităților de supraveghere și revizuire ale conducerii și inspectarea documentației relevante disponibile.

Autorizarea și aprobarea tranzacțiilor și angajamentelor semnificative (A se vedea punctul 14 (b))

A21. Autorizarea implică permisiunea unei părți sau unor părți care dețin(e) autoritatea competentă (fie conducerea, persoanele responsabile cu guvernarea fie

22 ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*.

23 ISA 240, punctele 32 și A4.

acționarii entității) acordată entității de a încheia tranzacții specifice în conformitate cu criteriile predeterminate, fondate sau nu pe raționamente. Aprobarea implică acceptarea de către părțile respective a tranzacțiilor în care a intrat entitatea în urma satisfacerii criteriilor pe baza cărora a fost acordată autorizarea. Exemplele de controale pe care entitatea este posibil să le fi stabilit pentru a autoriza și aproba tranzacțiile și angajamentele semnificative cu părțile afiliate sau tranzacțiile și angajamentele semnificative din afara cursului normal al activității includ:

- Controale de monitorizare pentru a identifica astfel de tranzacții și angajamente pentru autorizare și aprobare.
- Aprobarea termenilor și condițiilor tranzacțiilor și angajamentelor de către conducere, persoanele responsabile cu guvernanta sau, acolo unde este cazul, de către acționari.

Necesitatea de a acorda atenție informațiilor privind părțile afiliate în momentul revizurii înregistrărilor sau documentelor

Evidențele sau documentele pe care auditorul le poate inspecta (A se vedea punctul 15)

A22. Pe parcursul auditului, auditorul poate inspecta evidențele sau documentele care pot furniza informații cu privire la relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate, de exemplu:

- Confirmările de la părțile terțe obținute de auditor (în plus față de confirmările legale și bancare).
- Declarațiile privind impozitul pe venit ale entității.
- Informațiile furnizate de entitate autorităților de reglementare.
- Registrele acționarilor pentru identificarea principalilor acționari ai entității.
- Declarațiile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta privind conflictele de interese.
- Evidențele investițiilor entității și cele privind planurile de pensii ale acesteia.
- Contractele și acordurile cu personalul-cheie din conducere sau cu persoanele responsabile cu guvernanta.
- Contractele și acordurile semnificative care nu țin de activitatea normală entității.
- Facturile specifice și corespondența de la consultanții profesioniști ai entității.
- Polițele de asigurare de viață achiziționate de entitate.
- Contractele semnificative renegociate de entitate pe parcursul perioadei.

- Rapoartele funcției de audit intern.
- Documentele asociate cu cele depuse de entitate la un organism de reglementare a titlurilor de valoare (de exemplu, prospectele de emisiune).

Angajamentele care pot indica existența relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate neidentificate sau neprezentate anterior (A se vedea punctul 15)

A23. Un angajament presupune un acord formal sau informal între entitate și una sau mai multe părți pentru scopuri precum:

- Stabilirea unei relații de afaceri prin intermediul structurilor și instrumentelor corespunzătoare.
- Efectuarea anumitor tipuri de tranzacții potrivit unor termeni și condiții specifici.
- Furnizarea serviciilor sau a susținerii financiare desemnate.

Exemplele de angajamente care pot indica existența unor relații sau tranzacții cu părțile afiliate pe care conducerea nu le-a identificat sau prezentat în prealabil auditorului includ:

- Participarea la parteneriate fără personalitate juridică cu alte părți.
- Acordurile privind prestarea de servicii anumitor părți potrivit unor termeni și condiții care nu țin de activitatea normală a entității.
- Garanțiile și relațiile cu garanții.

Identificarea tranzacțiilor semnificative care nu țin de activitatea normală a entității (A se vedea punctul 16)

A24. Obținerea de informații suplimentare cu privire la tranzacțiile semnificative care nu țin de activitatea normală a entității permite auditorului să evalueze dacă factorii de risc de fraudă, în cazul în care există, sunt prezenți și să identifice riscurile de denaturare semnificativă acolo unde cadrul de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate.

A25. Exemplele de tranzacții care nu țin de activitatea normală a entității pot include:

- Tranzacții complexe cu capitaluri proprii, cum ar fi restructurările corporative sau achizițiile.
- Tranzacții cu entități offshore din jurisdicții cu legi corporative slabe.
- Închirierea de proprietăți sau prestarea de servicii de administrare de către entitate unei alte părți fără contraprestație.
- Vânzări cărora le-au fost aplicate reduceri sau rambursări neobișnuit de ridicate.

- Tranzacții cu angajamente circulare, de exemplu, vânzări care presupun angajamentul de a recumpăra.
- Tranzacții în baza unor contracte ai căror termeni sunt modificați înainte de expirare.

Înțelegerea naturii tranzacțiilor semnificative care nu țin de activitatea normală a entității (A se vedea punctul 16 (a))

A26. Intervievarea cu privire la natura tranzacțiilor semnificative care nu țin de activitatea normală a entității presupune înțelegerea rațiunii de afaceri a tranzacțiilor și a termenilor și condițiilor în baza cărora acestea au fost inițiate.

Intervievarea cu privire la posibila implicare a părților afiliate (A se vedea punctul 16 (b))

A27. O parte afiliată ar putea fi implicată într-o tranzacție semnificativă care nu ține de activitatea normală a entității nu numai prin influențarea directă a tranzacției în calitate de parte a acesteia, dar și prin influențarea indirectă a acesteia printr-un intermediar. O astfel de influență ar putea indica prezența unui factor de risc de fraudă.

Comunicarea informațiilor privind părțile afiliate membrilor echipei misiunii (A se vedea punctul 17)

A28. Informațiile relevante privind părțile afiliate care pot fi comunicate între membrii echipei misiunii includ, de exemplu:

- Identitatea părților afiliate entității.
- Natura relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate.
- Relațiile sau tranzacțiile complexe ori semnificative cu părțile afiliate care pot impune considerente specifice de audit, în special tranzacțiile în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate din punct de vedere financiar.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate

Factori de risc de fraudă asociați unei părți afiliate cu influență dominantă (A se vedea punctul 19)

A29. Impunerea conducerii reprezentate de către o singură persoană sau de un grup restrâns de persoane fără controale compensatoare reprezintă un factor de risc de fraudă.²⁴ Indicatorii de influență dominantă exercitată de o parte afiliată includ:

- Partea afiliată s-a opus deciziilor semnificative privind activitatea luată de conducere sau persoanele responsabile cu guvernanta.

24 ISA 240, Anexa 1.

- Tranzacțiile semnificative sunt înaintate părții afiliate pentru aprobarea finală.
- Dezbaterile cu privire la propunerile de afaceri inițiate de partea afiliată sunt reduse sau inexistente între conducere și persoanele responsabile cu guvernarea.
- Tranzacțiile care implică partea afiliată (sau o rudă apropiată a părții afiliate) sunt foarte rar revizuite și aprobate în mod independent. Influența dominantă poate, de asemenea, să existe în anumite cazuri dacă partea afiliată a jucat un rol important în înființarea entității și continuă să joace un rol important în administrarea entității.

A30. În prezența altor factori de risc, existența unei părți afiliate cu influență dominantă poate indica riscuri semnificative de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. De exemplu:

- O rată de rotație neobișnuit de mare a conducerii superioare sau a consultanților profesioniști poate sugera existența unor practici de afaceri lipsite de etică sau frauduloase care servesc scopurilor părților afiliate.
- Utilizarea intermediarilor de afaceri pentru tranzacțiile semnificative pentru care nu pare să existe o justificare de afaceri clară poate sugera faptul că părțile afiliate ar putea avea un interes în astfel de tranzacții prin controlul unor astfel de intermediari în scopuri frauduloase.
- Probe cu privire la participarea excesivă a părții afiliate sau preocuparea pentru selectarea politicilor contabile ori stabilirea estimărilor semnificative care pot sugera posibilitatea existenței unei raportări financiare frauduloase.

Răspunsurile la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate (A se vedea punctul 20)

A31. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit pe care auditorul le poate selecta pentru a răspunde la riscurile evaluate de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate depind de natura riscurilor respective și de circumstanțele entității.²⁵

A32. Exemplele de proceduri de audit de fond pe care auditorul le poate efectua atunci când auditorul a evaluat un risc semnificativ generat de faptul că tranzacții specifice cu părțile afiliate nu au fost contabilizate sau prezentate de către conducere în mod adecvat în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil (cauzat fie de fraudă, fie de eroare) includ:

- Confirmarea sau discutarea unor aspecte specifice ale tranzacțiilor cu intermediari precum bănci, firme de avocatură, garanți sau agenți,

²⁵ ISA 330 oferă îndrumări suplimentare cu privire la analiza naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare de audit. ISA 240 stabilește cerințe și oferă îndrumări cu privire la răspunsurile corespunzătoare la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

acolo unde este cazul și nu este interzis prin legislație, reglementări sau cerințe etice.

- Confirmarea scopurilor, a termenilor specifici sau a valorilor tranzacțiilor cu părțile afiliate (această procedură de audit poate fi mai puțin eficace atunci când auditorul consideră că este foarte probabil ca entitatea să influențeze părțile afiliate în ceea ce privește răspunsurile oferite auditorului).
- Acolo unde este cazul, citirea situațiilor financiare sau a altor informații financiare relevante, dacă există, ale părților afiliate pentru probe privind contabilitatea tranzacțiilor din înregistrările contabile ale părților afiliate.

A33. Dacă auditorul a evaluat un risc semnificativ de denaturare semnificativă cauzată de fraudă ca rezultat al prezenței unei părți afiliate cu influență dominantă, auditorul poate, în plus față de cerințele generale ale ISA 240, să efectueze proceduri de audit precum cele ce urmează pentru a înțelege relațiile de afaceri pe care o astfel de parte afiliată ar fi putut să le stabilească în mod direct sau indirect cu entitatea pentru a determina necesitatea procedurilor suplimentare de audit de fond :

- Interviewarea conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta și discutarea cu acestea.
- Interviewarea părților afiliate.
- Inspectarea contractelor semnificative cu părțile afiliate.
- Cercetarea corespunzătoare a contextului, prin intermediul internetului sau a bazelor de date externe specifice privind informațiile de afaceri.
- Revizuirea rapoartelor angajaților de denunțare a neregulilor, atunci când acestea sunt păstrate.

A34. În funcție de rezultatele procedurilor de evaluare a riscului ale auditorului, acesta poate considera adecvat să obțină probe de audit fără să testeze controalele entității cu privire la relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate. Cu toate acestea, în anumite circumstanțe, este posibil să nu poată fi obținute probe de audit suficiente și adecvate doar din procedurile de audit de fond în ceea ce privește riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate. De exemplu, atunci când tranzacțiile din interiorul grupului dintre entitate și componentele sale sunt numeroase și o cantitate semnificativă de informații cu privire la aceste tranzacții este inițiată, înregistrată, procesată sau raportată electronic într-un sistem integrat, auditorul poate stabili că nu poate concepe proceduri de audit de fond eficace, care ar reduce prin ele însele la un nivel acceptabil de scăzut riscurile de denaturare semnificativă asociate acestor tranzacții. Într-un astfel de caz, pentru îndeplinirea cerinței din ISA 330 privind obținerea de probe de audit suficiente și adecvate referitoare la eficacitatea cu care funcționează controalele

relevante,²⁶ se impune ca auditorul să testeze controalele entității asupra integrității și acurateței evidenței relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate.

Identificarea părților afiliate sau a tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate care nu au fost identificate sau prezentate în prealabil

Comunicarea informațiilor cu privire la părțile afiliate nou-identificate către echipa misiunii (A se vedea punctul 22 (a))

A35. Comunicarea promptă a părților afiliate nou-identificate către ceilalți membri ai echipei misiunii îi ajută pe aceștia să stabilească dacă o astfel de informație afectează rezultatul obținut sau concluziile formulate în urma procedurilor de evaluare a riscului deja efectuate, inclusiv dacă riscurile de denaturare semnificativă trebuie reevaluate.

Procedurile de fond privind părțile afiliate nou-identificate sau tranzacțiile semnificative cu părțile afiliate nou-identificate (A se vedea punctul 22 (c))

A36. Exemplele de proceduri de audit de fond pe care auditorul le poate efectua cu privire la părțile afiliate nou-identificate sau tranzacțiile semnificative cu părțile afiliate nou-identificate includ:

- Realizarea de interviuri cu privire la natura relațiilor entității cu părțile afiliate nou-identificate, inclusiv (acolo unde este cazul și nu este interzis prin legislație, reglementări sau reguli etice) interviuarea părților din afara entității despre care se presupune că dețin cunoștințe semnificative cu privire la entitate și la activitatea acesteia, cum ar fi consultanții juridici, agenții principali, reprezentanții principali, consultanții, garanții și alți parteneri de afaceri apropiați.
- Efectuarea unei analize a înregistrărilor contabile aferente tranzacțiilor cu părțile afiliate nou-identificate. O astfel de analiză poate fi facilitată prin utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator.
- Verificarea termenilor și condițiilor tranzacțiilor cu părțile afiliate nou-identificate și evaluarea măsurii în care aceste tranzacții au fost contabilizate și prezentate adecvat în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Neprezentarea intenționată a informațiilor de către conducere (A se vedea punctul 22 (e))

A37. Cerințele și îndrumările din ISA 240 cu privire la responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare sunt relevante atunci când conducerea pare să fi omis în mod intenționat prezentarea către auditor a informațiilor privind părțile afiliate sau tranzacțiile semnificative cu părțile afiliate. De asemenea, auditorul poate analiza dacă este necesar să reevalueze credibilitatea răspunsurilor conducerii la interviurile auditorului și a declarațiilor conducerii către auditor.

²⁶ ISA 330, punctul 8 (b).

Tranzacții semnificative cu părțile afiliate identificate care nu țin de activitatea normală a entității

Evaluarea rațiunii de afaceri a tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate (A se vedea punctul 23)

A38. În evaluarea rațiunii de afaceri a unei tranzacții semnificative cu părțile afiliate care nu țin de activitatea normală a entității, auditorul poate lua în considerare următoarele:

- Dacă tranzacția:
 - Este extrem de complexă (de exemplu, aceasta poate implica mai multe părți afiliate într-un grup consolidat).
 - Are termeni comerciali neobișnuiți, precum prețuri, dobânzi, garanții și termeni de rambursare neobișnuiți.
 - Nu este justificată de o rațiune economică.
 - Implică părți afiliate neidentificate în prealabil.
 - Este procesată într-o manieră neobișnuită.
- Dacă a existat o discuție între conducere și persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la natura și contabilizarea unei astfel de tranzacții.
- Dacă se acordă mai multă atenție din partea conducerii unui tratament contabil specific în loc să se acorde atenția cuvenită bazelor economice ale tranzacției. Dacă explicațiile conducerii contrazic semnificativ termenii tranzacției cu părțile afiliate, în conformitate cu ISA 500²⁷, auditorul trebuie să analizeze credibilitatea explicațiilor și declarațiilor conducerii cu privire la alte aspecte semnificative.

A39. Auditorul poate încerca, de asemenea, să înțeleagă rațiunea economică a unei astfel de tranzacții din perspectiva părții afiliate, deoarece acest lucru poate ajuta auditorul să înțeleagă mai bine realitatea economică a tranzacției și motivul pentru care aceasta a fost efectuată. O rațiune economică din perspectiva părții afiliate care pare a fi inconsecventă cu natura activității sale poate reprezenta un factor de risc de fraudă.

Autorizarea și aprobarea tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate (A se vedea punctul 23 (b))

A40. Autorizarea și aprobarea de către conducere, de către persoanele responsabile cu guvernanta sau, acolo unde este cazul, de către acționari a tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate care nu țin de activitatea normală a entității pot furniza probe de audit conform cărora aceste tranzacții au fost luate în considerare în mod adecvat la nivelurile corespunzătoare din cadrul entității și că termenii și condițiile lor s-au reflectat adecvat în situațiile financiare. Existența tranzacțiilor de această natură care nu au fost supuse autorizării și

aprobării, în absența explicațiilor raționale bazate pe discuția cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta, poate indica riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă sau eroare. În aceste circumstanțe, este posibil ca auditorul să fie nevoit să fie atent la alte tranzacții de natură similară. Cu toate acestea, este posibil ca doar autorizarea și aprobarea să nu fie suficiente pentru a concluziona că riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă sunt absente, deoarece autorizarea și aprobarea pot fi ineficiente dacă a existat complicitate între părțile afiliate sau dacă entitatea face obiectul unei influențe dominante a părții afiliate.

Considerente specifice entităților mai mici

A41. Este posibil ca o entitate mai mică să nu aibă aceleași controale efectuate de diferite niveluri de autoritate și aprobare care ar putea exista într-o entitate mai mare. În acest sens, atunci când se auditează o entitate mai mică, auditorul se poate baza într-o mai mică măsură pe autorizare și aprobare pentru probe de audit privind validitatea tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate care nu țin de activitatea normală a entității. În schimb, auditorul poate avea în vedere efectuarea de alte proceduri de audit cum ar fi inspectarea documentelor relevante, confirmarea aspectelor specifice ale tranzacțiilor cu părțile afiliate sau observarea implicării în tranzacții a proprietarului-administrator.

Aserțiuni potrivit cărora tranzacțiile cu părțile afiliate au fost efectuate în baza unor termeni echivalenți celor ce determină tranzacțiile în condiții concurențiale (A se vedea punctul 24)

A42. Deși ar putea fi ușor disponibile probe de audit cu privire la felul în care prețul unei tranzacții cu părțile afiliate se compară cu prețul unei tranzacții similare în condiții concurențiale, de obicei există dificultăți practice care limitează abilitatea auditorului de a obține probe de audit din care să reiasă că toate celelalte aspecte ale tranzacției sunt echivalente aspectelor din tranzacțiile în condiții concurențiale. De exemplu, deși auditorul poate confirma că o tranzacție cu o parte afiliată a fost efectuată la prețul pieței, confirmarea faptului că alți termeni și condiții ai tranzacției (precum termenii de creditare, contingențele și taxele specifice) sunt echivalenți celor care ar fi agreate, în mod obișnuit, între părți independente poate fi imposibil de obținut. Prin urmare, există un risc ca aserțiunea conducerii potrivit căreia o tranzacție cu părțile afiliate a fost efectuată în termeni echivalenți cu cei predominanți într-o tranzacție în condiții concurențiale să fie denaturată semnificativ.

A43. Întocmirea situațiilor financiare necesită ca membrii conducerii să fundamenteze o aserțiune potrivit căreia o tranzacție cu părțile afiliate a fost efectuată în termeni echivalenți celor care predomină într-o tranzacție în condiții concurențiale. Fundamentarea aserțiunii de către conducere poate include:

- Compararea termenilor tranzacției cu părțile afiliate cu cele dintr-o tranzacție identică sau similară cu una sau mai multe părți neafiliate.
- Contractarea unui expert extern pentru a stabili o valoare de piață și pentru a confirma termenii și condițiile pieței pentru tranzacție.

- Compararea termenilor tranzacției cu termenii cunoscuți din piață, aferenți tranzacțiilor în general similare de pe o piață liberă.
- A44. Evaluarea modului în care conducerea sprijină această aserțiune poate presupune una sau mai multe dintre următoarele:
- Analizarea gradului de adecvare al procesului conducerii pentru susținerea aserțiunii.
 - Verificarea sursei datelor externe sau interne care susțin aserțiunea și testarea datelor în vederea determinării acurateței, integralității și relevanței.
 - Evaluarea caracterului rezonabil al presupunerilor semnificative pe care este bazată aserțiunea.
- A45. Anumite cadre de raportare financiară impun prezentarea informațiilor privind tranzacțiile cu părțile afiliate care nu au fost efectuate în termeni echivalenți celor care predomină în tranzacțiile în condiții concurențiale. În aceste circumstanțe, în cazul în care conducerea nu a prezentat informații cu privire la o tranzacție cu părțile afiliate în situațiile financiare, este posibil să existe o aserțiune implicită potrivit căreia tranzacția a fost efectuată în termeni echivalenți celor care predomină într-o tranzacție în condiții concurențiale.

Evaluarea contabilizării și prezentării relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate identificate

Considerente privind pragul de semnificație în evaluarea denaturărilor (A se vedea punctul 25)

- A46. ISA 450 prevede ca auditorul să ia în considerare atât mărimea, cât și natura unei denaturări, precum și circumstanțele specifice apariției sale, atunci când evaluează dacă denaturarea este semnificativă.²⁸ Importanța tranzacției pentru utilizatorii situației financiare poate să nu depindă doar de valoarea înregistrată a tranzacției, ci și de alți factori specifici relevanți, precum natura relației cu părțile afiliate.

Evaluarea prezentărilor de informații privind părțile afiliate (A se vedea punctul 25 litera (a))

- A47. Evaluarea prezentărilor privind părțile afiliate în contextul cerințelor de prezentare din cadrul de raportare financiară aplicabil înseamnă a stabili dacă faptele și circumstanțele relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate entității au fost rezumate și prezentate în mod adecvat astfel încât prezentările să fie inteligibile. Prezentarea tranzacțiilor cu părțile afiliate ar putea să nu fie inteligibilă dacă:
- (a) Rațiunea economică și efectele tranzacțiilor asupra situațiilor financiare sunt neclare ori denaturate, sau

²⁸ ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*, punctul 11 (a). Punctul A21 din ISA 450 oferă îndrumări cu privire la circumstanțele care pot afecta evaluarea unei denaturări.

- (b) Termenii-cheie, condițiile sau alte elemente importante ale tranzacțiilor necesare pentru a le înțelege nu sunt prezentate adecvat.

Declarații scrise (A se vedea punctul 26)

A48. Circumstanțele în care obținerea de declarații scrise de la persoanele responsabile cu guvernanta poate fi adecvată includ cazurile:

- Când acestea au aprobat tranzacții specifice cu părțile afiliate care (a) afectează semnificativ situațiile financiare sau (b) implică conducerea.
- Când acestea i-au făcut auditorului declarații verbale specifice cu privire la detalii privind anumite tranzacții cu părțile afiliate.
- Când acestea au interese financiare sau de altă natură legate de părțile afiliate sau de tranzacțiile cu părțile afiliate.

A49. De asemenea, auditorul poate decide să obțină declarații scrise privind anumite aserțiuni pe care conducerea le-ar fi putut efectua, cum ar fi o declarație că tranzacțiile specifice cu părțile afiliate nu implică acorduri separate neprezentate.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta (A se vedea punctul 27)

A50. Comunicarea aspectelor semnificative care apar pe parcursul auditului²⁹ în legătură cu părțile afiliate entității ajută auditorul să stabilească o înțelegere comună cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la natura și soluționarea acestor aspecte. Exemplele de aspecte semnificative privind părțile afiliate includ:

- Faptul că părțile afiliate sau tranzacțiile semnificative cu părțile afiliate nu sunt prezentate (în mod intenționat sau nu) auditorului de către conducere, ceea ce poate alerta persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la existența unor relații și tranzacții semnificative cu părțile afiliate despre care poate nu au avut cunoștință în prealabil.
- Identificarea tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate care nu au fost autorizate și aprobate adecvat, care ar putea da naștere unei suspiciuni de fraudă.
- Dezacordul cu conducerea cu privire la contabilizarea și prezentarea tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Neconformitatea cu legile sau reglementările aplicabile care interzic sau restricționează tipuri specifice de tranzacții cu părțile afiliate.
- Dificultăți în ceea ce privește identificarea părții care controlează entitatea în ultimă instanță.

²⁹ ISA 230, punctul A8, oferă îndrumări suplimentare cu privire la natura aspectelor semnificative care apar pe parcursul auditului.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 560

EVENIMENTE ULTERIOARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1
Evenimente ulterioare.....	2
Data intrării în vigoare.....	3
Obiective	4
Definiții	5
Cerințe	
Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului	6-9
Fapte care îi devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare	10-13
Fapte care îi devin cunoscute auditorului după emiterea situațiilor financiare	14-17
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Aria de aplicare a prezentului ISA	A1
Definiții	A2-A5
Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului	A6-A10
Fapte care îi devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare.....	A11-A17
Fapte care îi devin cunoscute auditorului după emiterea situațiilor financiare	A18-A20

Standardul Internațional de Audit (ISA) 560, *Evenimente ulterioare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la evenimentele ulterioare într-un audit al situațiilor financiare. Acesta nu tratează aspecte legate de responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații obținute după data raportului auditorului, acestea fiind tratate în ISA 720 (Revizuit)¹. Totuși, acele alte informații pot dezvălui un eveniment ulterior care intră sub incidența prezentului ISA. (A se vedea punctul A1)

Evenimente ulterioare

2. Situațiile financiare pot fi afectate de anumite evenimente care au loc după data situațiilor financiare. Multe cadre de raportare financiară fac referire, în mod specific, la astfel de evenimente.² Astfel de cadre de raportare financiară identifică, de obicei, două tipuri de evenimente:
 - (a) Cele care oferă probe privind condițiile care existau la data situațiilor financiare și
 - (b) Cele care oferă probe privind condițiile care au apărut după data situațiilor financiare.

ISA 700 explică faptul că data raportului auditorului informează utilizatorul că auditorul a luat în considerare efectul evenimentelor și tranzacțiilor constatate de auditor și care au avut loc până la acea dată.³

Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiective

4. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului și care implică ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea sunt reflectate în mod corespunzător în acele situații financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil și
 - (b) Să răspundă în mod corespunzător faptelor care îi devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului și care, dacă i-ar fi fost

1 ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*.

2 De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate (IAS 10), *Evenimente ulterioare perioadei de raportare*, abordează tratamentul în situațiile financiare în cazul evenimentelor, atât favorabile, cât și nefavorabile, care au loc între data situațiilor financiare (denumită în IAS „finalul perioadei de raportare”) și data la care s-a autorizat emiterea situațiilor financiare.

3 ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul A66.

cunoscute auditorului la acea dată, l-ar fi determinat să modifice raportul auditorului.

Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Data situațiilor financiare – Data finalului celei mai recente perioade acoperite de situațiile financiare.
 - (b) Data aprobării situațiilor financiare – Data la care au fost întocmite toate situațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, și la care cei care au autoritatea necesară au declarat că își asumă responsabilitatea pentru acele situații financiare. (A se vedea punctul A2)
 - (c) Data raportului auditorului – Data la care auditorul datează raportul asupra situațiilor financiare în conformitate cu ISA 700. (A se vedea punctul A3)
 - (d) Data emiterii situațiilor financiare – Data la care raportul auditorului și situațiile financiare auditate sunt puse la dispoziția terțelor părți. (A se vedea punctele A4-A5)
 - (e) Evenimente ulterioare – Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului și fapte care îi devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului.

Cerințe

Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului

6. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit concepute pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate conform cărora au fost identificate toate evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului și care impun ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea. Totuși, nu există așteptarea ca auditorul să efectueze proceduri suplimentare de audit cu privire la aspectele în cazul cărora procedurile de audit aplicate anterior au oferit concluzii satisfăcătoare. (A se vedea punctul A6)
7. Auditorul trebuie să efectueze procedurile prevăzute la punctul 6 în așa fel încât acestea să acopere perioada dintre data situațiilor financiare și data raportului auditorului sau, pe cât posibil, o dată cât mai aproape posibil de aceasta. La stabilirea naturii și amplitudinii unor astfel de proceduri de audit, auditorul trebuie să ia în considerare evaluarea riscurilor de către auditor, care trebuie să includă următoarele: (A se vedea punctele A7-A8)
- (a) Înțelegerea oricăror proceduri pe care conducerea le-a stabilit pentru a se asigura că evenimentele ulterioare sunt identificate.

- (b) Interviewarea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la producerea oricăror evenimente ulterioare care ar putea afecta situațiile financiare. (A se vedea punctul A9)
 - (c) Dacă există, citirea minutilor ședințelor proprietarilor entității, conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta care au avut loc după data situațiilor financiare și interviewarea cu privire la aspectele discutate în cadrul oricărei astfel de ședințe pentru care nu există încă minute disponibile. (A se vedea punctul A10)
 - (d) Citirea celor mai recente situații financiare interimare ulterioare ale entității, dacă există.
8. Dacă în urma procedurilor efectuate așa cum prevăd punctele 6 și 7 auditorul identifică evenimente care necesită ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea, auditorul trebuie să stabilească dacă fiecare eveniment de acest tip este reflectat corespunzător în acele situații financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Declarații scrise

9. Auditorul trebuie să solicite conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu guvernanta să furnizeze o declarație scrisă în conformitate cu ISA 580⁴ care să ateste că au fost ajustate sau prezentate toate evenimentele care au avut loc ulterior datei situațiilor financiare și pentru care cadrul de raportare financiară aplicabil impune ajustarea sau prezentarea.

Fapte care îi devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare

10. Auditorul nu are obligația de a efectua niciun tip de proceduri de audit cu privire la situațiile financiare după data raportului auditorului. Totuși, dacă după data raportului auditorului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare auditorului îi devine cunoscut un fapt care, dacă i-ar fi fost cunoscut auditorului la data raportului său, l-ar fi determinat să își modifice raportul, auditorul trebuie: (A se vedea punctele A11-A12)
- (a) Să discute aspectul cu conducerea și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta,
 - (b) Să stabilească dacă este necesară modificarea situațiilor financiare și, dacă da,
 - (c) Să intervieveze conducerea cu privire la modul în care intenționează să trateze aspectul în situațiile financiare.
11. În cazul în care conducerea modifică situațiile financiare, auditorul trebuie:
- (a) Să efectueze asupra modificării procedurile de audit necesare în circumstanțele date.

4 ISA 580, *Declarații scrise*.

- (b) Cu excepția cazului în care se aplică circumstanțele de la punctul 12:
- (i) Să extindă procedurile de audit la care se face referire la punctele 6 și 7 până la data noului raport al auditorului și
 - (ii) Să furnizeze un nou raport al auditorului cu privire la situațiile financiare modificate. Noul raport al auditorului nu trebuie să fie datat mai devreme de data aprobării situațiilor financiare modificate.
12. În cazul în care legislația, reglementările sau cadrul de raportare financiară nu îi interzic conducerii să limiteze modificarea situațiilor financiare la efectele evenimentului ulterior sau evenimentelor ulterioare care cauzează modificarea respectivă și persoanelor responsabile pentru aprobarea situațiilor financiare nu li se interzice să își limiteze aprobarea la acea modificare, auditorului i se permite să limiteze procedurile de audit cu privire la evenimentele ulterioare prevăzute la punctul 11 litera (b) subpunctul (i) la modificarea respectivă. În astfel de circumstanțe, auditorul trebuie fie:
- (a) Să modifice raportul auditorului pentru a include o dată suplimentară limitată la modificarea respectivă care indică, astfel, că procedurile auditorului cu privire la evenimentele ulterioare se limitează exclusiv la modificarea situațiilor financiare descrisă în nota relevantă la situațiile financiare, fie (A se vedea punctul A13)
 - (b) Să furnizeze un raport nou sau modificat al auditorului care să includă o declarație într-un paragraf de Evidențiere a unor aspecte⁵ sau într-un paragraf privind alte aspecte care să arate că procedurile auditorului cu privire la evenimentele ulterioare se limitează exclusiv la modificarea situațiilor financiare așa cum se descrie în nota relevantă la situațiile financiare.
13. În unele jurisdicții, este posibil ca legislația, reglementările sau cadrul de raportare financiară să nu impună conducerii să emită situații financiare modificate și, în consecință, auditorul nu este nevoit să furnizeze un raport al auditorului modificat sau unul nou. Totuși, în cazul în care conducerea nu modifică situațiile financiare în circumstanțele în care auditorul consideră că acestea trebuie modificate, atunci: (A se vedea punctele A14-A15)
- (a) Dacă raportul auditorului nu a fost încă furnizat entității, auditorul trebuie să își modifice opinia așa cum prevede ISA 705 (Revizuit)⁶ și apoi să furnizeze raportul auditorului, sau
 - (b) Dacă raportul auditorului a fost deja furnizat entității, auditorul trebuie să înștiințeze conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta, cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, să nu emită situațiile financiare

5 A se vedea ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent.*

6 ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent.*

către terțe părți înainte de efectuarea modificărilor necesare. Dacă situațiile financiare sunt totuși publicate ulterior fără să se fi efectuat modificările necesare, auditorul trebuie să ia măsurile adecvate pentru a încerca să prevină acordarea de credibilitate raportului auditorului. (A se vedea punctele A16-A17)

Fapte care îi devin cunoscute auditorului după emiterea situațiilor financiare

14. După emiterea situațiilor financiare, auditorul nu are obligația de a efectua proceduri de audit cu privire la aceste situații financiare. Totuși, dacă după emiterea situațiilor financiare, auditorului îi devine cunoscut un fapt care, dacă i-ar fi fost cunoscut auditorului la data raportului său, l-ar fi determinat să își modifice raportul, auditorul trebuie:
 - (a) Să discute aspectul cu conducerea și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta,
 - (b) Să stabilească dacă este necesară modificarea situațiilor financiare și, dacă da,
 - (c) Să intervieveze conducerea cu privire la modul în care intenționează să trateze aspectul în situațiile financiare. (A se vedea punctul A18)

15. În cazul în care conducerea modifică situațiile financiare, auditorul trebuie: (A se vedea punctul A19)
 - (a) Să efectueze asupra modificării procedurile de audit necesare în circumstanțele date.
 - (b) Să revizuiască demersurile făcute de conducere pentru a se asigura că oricine a intrat în posesia situațiilor financiare emise anterior și a raportului auditorului cu privire la acestea este informat despre situația respectivă.
 - (c) Cu excepția cazului în care se aplică circumstanțele de la punctul 12:
 - (i) Să extindă procedurile de audit la care se face referire la punctele 6 și 7 până la data noului raport al auditorului și să dateze noul raport al auditorului nu mai devreme de data aprobării situațiilor financiare modificate și
 - (ii) Să furnizeze un nou raport al auditorului cu privire la situațiile financiare modificate.
 - (d) În cazurile în care se aplică circumstanțele de la punctul 12, să modifice raportul auditorului sau să furnizeze un nou raport al auditorului așa cum prevede punctul 12.

16. Auditorul trebuie să includă în raportul nou sau modificat al auditorului un paragraf de evidențiere a unor aspecte sau un paragraf privind alte aspecte care să facă referire la o notă la situațiile financiare care tratează mai pe larg motivul modificării situațiilor financiare emise anterior și a raportului furnizat anterior de auditor.

17. În cazul în care conducerea nu face demersurile necesare pentru a se asigura că toate persoanele care au intrat în posesia situațiilor financiare emise anterior sunt informate despre această împrejurare și nu modifică situațiile financiare în circumstanțele în care auditorul consideră necesară modificarea acestora, auditorul trebuie să notifice conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta, cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității⁷, că va încerca să prevină acordarea de credibilitate în viitor raportului auditorului. Dacă, în ciuda acestei notificări, conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta nu întreprind(e) măsurile necesare, auditorul trebuie să ia măsurile adecvate pentru a încerca să prevină acordarea de credibilitate raportului auditorului. (A se vedea punctul A20)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului ISA (A se vedea punctul 1)

- A1. În cazul în care situațiile financiare auditate sunt incluse în alte documente ulterior emiterii situațiilor financiare (altele decât rapoartele anuale care intră sub incidența ISA 720 (Revizuit)), auditorul poate avea responsabilități suplimentare în legătură cu evenimentele ulterioare pe care auditorul poate fi nevoit să le ia în considerare, precum cerințele legale sau de reglementare legate de oferirea de titluri de valoare publicului din jurisdicțiile în care sunt oferite titlurile de valoare. De exemplu, auditorului i se poate impune să efectueze proceduri suplimentare de audit până la data documentului aferent ofertei finale. Aceste proceduri le pot include pe cele la care se face referire la punctele 6 și 7 efectuate până la data intrării în vigoare a documentului aferent ofertei finale sau în apropiere de această dată, precum și citirea documentului de ofertă pentru a evalua măsura în care alte informații din documentul de ofertă sunt consecvente cu informațiile financiare cu care este asociat auditorul.⁸

Definiții

Data aprobării situațiilor financiare (A se vedea punctul 5 (b))

- A2. În unele jurisdicții, legislația sau reglementările precizează persoanele sau organismele (de exemplu, conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta) care sunt responsabile pentru concluzia că au fost întocmite toate situațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, și specifică procesul de aprobare necesar. În alte jurisdicții, procesul de aprobare nu este prevăzut de legislație sau reglementări și entitatea își urmează propriile

⁷ ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 13.

⁸ A se vedea ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 2.

proceduri de întocmire și finalizare a situațiilor sale financiare în funcție de structurile sale de guvernare și de conducere. În unele jurisdicții, este prevăzută aprobarea finală a situațiilor financiare de către acționari. În aceste jurisdicții, nu este necesară aprobarea finală a acționarilor pentru ca auditorul să concluzioneze că au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate pe care să se bazeze opinia auditorului cu privire la situațiile financiare. În contextul ISA-urilor, data aprobării situațiilor financiare este prima dintre data la care persoanele care au autoritatea necesară stabilesc că au fost întocmite toate situațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, și data la care persoanele care au autoritatea necesară au declarat că își asumă responsabilitatea pentru acele situații financiare.

Data raportului auditorului (A se vedea punctul 5 litera (c))

A3. Raportul auditorului nu poate fi datat anterior datei la care auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate pe baza cărora să formuleze opinia cu privire la situațiile financiare, inclusiv probe conform cărora au fost întocmite toate situațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, și că persoanele care au autoritatea necesară au declarat că își asumă responsabilitatea pentru acele situații financiare.⁹ În consecință, data raportului auditorului nu poate fi anterioară datei aprobării situațiilor financiare, așa cum este definită la punctul 5 litera (b). Este posibil ca, din cauza aspectelor administrative, să treacă o perioadă de timp între data raportului auditorului, așa cum este definită la punctul 5 (c), și data la care raportul auditorului este furnizat entității.

Data emiterii situațiilor financiare (A se vedea punctul 5 (d))

A4. Data emiterii situațiilor financiare depinde, în general, de mediul de reglementare al entității. În unele circumstanțe, data emiterii situațiilor financiare poate fi data la care acestea sunt depuse la o autoritate de reglementare. Deoarece situațiile financiare auditate nu pot fi emise fără un raport al auditorului, data emiterii situațiilor financiare auditate nu trebuie să fie doar identică sau ulterioară datei publicării raportului auditorului, ci trebuie, de asemenea, să fie identică sau ulterioară datei la care raportul auditorului este furnizat entității.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A5. În cazul sectorului public, data emiterii situațiilor financiare poate fi data la care situațiile financiare auditate și raportul auditorului cu privire la acestea sunt depuse la organul legislativ sau făcute publice prin alte mijloace.

Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului (A se vedea punctele 6-9)

A6. În funcție de evaluarea riscurilor de către auditor, procedurile de audit prevăzute la punctul 6 pot include proceduri, necesare pentru a obține probe de

⁹ ISA 700, punctul 41. În unele cazuri, legislația sau reglementările identifică, de asemenea, momentul din cadrul procesului de raportare a situațiilor financiare în care se preconizează că va fi finalizat auditul.

audit suficiente și adecvate, care implică revizuirea sau testarea înregistrărilor contabile ori a tranzacțiilor care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului. Procedurile de audit prevăzute la punctele 6 și 7 sunt suplimentare față de procedurile pe care auditorul le poate efectua în alte scopuri și care pot furniza, totuși, probe privind evenimentele ulterioare (de exemplu, pentru a obține probe de audit privind soldurile conturilor la data situațiilor financiare, cum ar fi procedurile privind delimitarea exercițiilor financiare sau procedurile aferente încasărilor ulterioare de creanțe).

- A7. Punctul 7 stipulează anumite proceduri de audit în acest context, pe care auditorul trebuie să le efectueze în conformitate cu punctul 6. Procedurile privind evenimentele ulterioare pe care auditorul le efectuează pot, totuși, depinde de informațiile disponibile și, îndeosebi, de măsura în care au fost întocmite înregistrările contabile după data situațiilor financiare. În cazul în care înregistrările contabile nu sunt la zi și în consecință nu au fost întocmite situații financiare interimare (nici în scopuri interne, nici în scopuri externe) sau în cazul în care nu au fost întocmite minute ale ședințelor conducerii sau persoanelor responsabile cu governanța, procedurile de audit relevante pot lua forma inspecției registrelor și înregistrărilor disponibile, inclusiv a extraselor de cont. Punctul A8 oferă exemple de anumite aspecte suplimentare pe care auditorul le poate lua în considerare în cursul acestor interviuri.
- A8. Pe lângă procedurile de audit prevăzute la punctul 7, auditorul poate considera necesar și adecvat:
- Să citească cele mai recente bugete disponibile ale entității, previziuni ale fluxurilor de trezorerie și alte rapoarte de acest fel ale conducerii pentru perioadele ulterioare datei situațiilor financiare,
 - Să intervieveze consilierii juridici ai entității sau să extindă interviurile verbale sau scrise efectuate anterior în ceea ce privește litigiile și reclamațiile, sau
 - Să analizeze măsura în care ar putea fi necesare declarații scrise cu privire la anumite evenimente ulterioare pentru a sprijini alte probe de audit și, prin urmare, pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate.

Interviura (A se vedea punctul 7 (b))

- A9. La interviura conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu governanța în legătură cu producerea oricăror evenimente ulterioare care ar putea afecta situațiile financiare, auditorul se poate interesa de situația curentă a elementelor care au fost contabilizate pe baza unor date preliminare sau neconcludente și poate efectua interviuri specifice cu privire la următoarele aspecte:
- Dacă s-au încheiat noi angajamente, dacă s-au luat noi împrumuturi sau dacă s-au angajat noi garanții.
 - Dacă au avut loc sau sunt planificate vânzări sau achiziții de active.

- Dacă au avut loc majorări de capital sau emiteri de instrumente de datorie, precum emiterea de noi acțiuni sau obligațiuni negarantate, ori dacă s-a încheiat sau este planificat vreun acord de fuziune sau lichidare.
- Dacă au existat active naționalizate de stat sau distruse, de exemplu, de un incendiu sau o inundație.
- Dacă s-au înregistrat orice fel de evoluții cu privire la contingențe.
- Dacă au fost efectuate sau se au în vedere orice fel de ajustări contabile neobișnuite.
- Dacă au avut loc sau este probabil să aibă loc orice evenimente care vor pune sub semnul întrebării gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate în situațiile financiare, cum ar fi cazul în care, de exemplu, astfel de evenimente pun sub semnul întrebării validitatea ipotezei privind continuitatea activității.
- Dacă au avut loc orice fel de evenimente care sunt relevante pentru evaluarea estimărilor sau provizioanelor făcute în situațiile financiare.
- Dacă au avut loc orice evenimente care sunt relevante pentru recuperabilitatea activelor.

Citirea minutelor (A se vedea punctul 7 (c))

Considerente specifice entităților din sectorul public

A10. În sectorul public, auditorul poate citi evidențele oficiale ale procedurilor legislative relevante și se poate interesa despre aspectele abordate în procedurile pentru care nu sunt disponibile încă evidențe oficiale.

Fapte care îi devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare

Implicații ale altor informații obținute după data raportului auditorului (A se vedea punctul 10)

A11. Deși auditorul nu are obligația de a efectua nicio procedură de audit cu privire la situațiile financiare după data raportului auditorului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare, ISA 720 (Revizuit) conține cerințe și îndrumări referitoare la alte informații obținute după data raportului auditorului, care ar putea include alte informații obținute după data raportului auditorului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare.

Responsabilitatea conducerii față de auditor (A se vedea punctul 10)

A12. Așa cum se explică în ISA 210, termenii misiunii de audit includ acordul conducerii de a informa auditorul cu privire la faptele care pot afecta situațiile financiare care ar putea fi descoperite de conducere în perioada cuprinsă între data raportului auditorului și data emiterii situațiilor financiare.¹⁰

¹⁰ ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul A24.

Datarea dublă (A se vedea punctul 12 (a))

A13. În cazul în care, în circumstanțele descrise la punctul 12 (a), auditorul modifică raportul auditorului pentru a include o dată suplimentară limitată la acea modificare, data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare înainte de modificarea ulterioară a acestora de către conducere rămâne neschimbată, deoarece această dată informează cititorul despre momentul în care a fost finalizată activitatea de audit cu privire la acele situații financiare. Cu toate acestea, în raportul auditorului este inclusă o dată suplimentară pentru a-i informa pe utilizatori că procedurile auditorului efectuate ulterior acelei date s-au limitat la modificarea ulterioară a situațiilor financiare. În continuare este prezentat un exemplu de astfel de dată suplimentară:

(Data raportului auditorului), cu excepția Notei Y, care datează din (data finalizării procedurilor de audit limitate la modificarea descrisă în Nota Y).

Nicio modificare a situațiilor financiare de către conducere (A se vedea punctul 13)

A14. În unele jurisdicții, este posibil ca legislația, reglementările sau cadrul de raportare financiară să nu impună conducerii să emită situații financiare modificate. Această situație este întâlnită deseori atunci când emiterea situațiilor financiare pentru perioada următoare este iminentă, cu condiția ca în aceste situații financiare să se efectueze prezentări de informații adecvate.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A15. În sectorul public, măsurile luate în conformitate cu punctul 13 în cazul în care conducerea nu modifică situațiile financiare pot include, de asemenea, raportarea separată către organismul legislativ, sau alt organism relevant din ierarhia de raportare, cu privire la implicațiile evenimentului ulterior asupra situațiilor financiare și a raportului auditorului.

Acțiunile prin care auditorul încearcă să prevină acordarea de credibilitate raportului auditorului (A se vedea punctul 13 (b))

A16. Auditorul poate fi nevoit să îndeplinească obligații legale suplimentare chiar dacă acesta a înștiințat conducerea să nu emită situațiile financiare și conducerea a fost de acord cu această solicitare.

A17. În cazul în care conducerea a emis situațiile financiare în ciuda înștiințării auditorului de a nu emite situațiile financiare către terțe părți, acțiunile întreprinse de auditor pentru a preveni acordarea de credibilitate raportului auditorului cu privire la situațiile financiare depind de drepturile și obligațiile sale legale. În consecință, auditorul poate considera adecvat să apeleze la consiliere juridică.

Fapte care îi devin cunoscute auditorului după emiterea situațiilor financiare

Implicațiile altor informații primite după emiterea situațiilor financiare (A se vedea punctul 14)

A18. Obligațiile auditorului cu privire la alte informații primite după data raportului auditorului sunt tratate în ISA 720 (Revizuit). Deși auditorul nu are obligația

de a efectua nicio procedură de audit cu privire la situațiile financiare după emiterea situațiilor financiare, ISA 720 (Revizuit) conține cerințe și îndrumări referitoare la alte informații obținute după data raportului auditorului.

Nicio modificare a situațiilor financiare de către conducere (A se vedea punctul 15)

Considerente specifice entităților din sectorul public

A19. În unele jurisdicții, entităților din sectorul public li se poate interzice, prin legislație sau reglementări, să emită situații financiare modificate. În astfel de circumstanțe, măsurile adecvate pe care auditorul le poate lua pot consta în raportarea către organismul statutar corespunzător.

Acțiunile prin care auditorul încearcă să prevină acordarea de credibilitate raportului auditorului (A se vedea punctul 17)

A20. În cazul în care auditorul consideră că membrii conducerii sau persoanele responsabile cu guvernanta nu au reușit să ia măsurile necesare pentru a preveni acordarea de credibilitate raportului auditorului asupra situațiilor financiare emise anterior de entitate, în ciuda notificării anterioare de către auditor conform căreia acesta va lua măsuri pentru a preveni acordarea unei astfel de încrederi, acțiunile auditorului depind de drepturile și obligațiile sale legale. În consecință, auditorul poate considera adecvat să apeleze la consiliere juridică.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 570 (REVIZUIT)

CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare care acoperă perioadele care încep la 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1
Principiul continuității activității	2
Responsabilitatea pentru evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea	3-7
Data intrării în vigoare	8
Obiective	9
Cerințe	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	10-11
Aprecierea evaluării conducerii	12-14
Perioada în afara evaluării conducerii	15
Proceduri de audit suplimentare în cazul identificării unor evenimente sau condiții	16
Concluziile auditorului	17-20
Implicații pentru raportul auditorului	21-24
Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța.....	25
Întârziere semnificativă în aprobarea situațiilor financiare	26
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Aria de aplicare a prezentului ISA	A1
Principiul continuității activității	A2
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	A3-A7
Aprecierea evaluării conducerii	A8-A13
Perioada în afara evaluării conducerii	A14-A15
Proceduri de audit suplimentare în cazul identificării unor evenimente sau condiții	A16-A20

Concluziile auditorului.....	A21-A25
Implicații pentru raportul auditorului.....	A26-A35
Anexă: Exemple de rapoarte ale auditorului cu privire la continuitatea activității	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audi.*

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului la auditarea situațiilor financiare în ceea ce privește continuitatea activității și implicațiile pentru raportul auditorului. (A se vedea punctul A1)

Principiul continuității activității

2. În baza principiului continuității activității, situațiile financiare sunt întocmite pe ipoteza că o entitate își va continua activitatea și operațiunile în viitorul apropiat. Situațiile financiare cu scop general se întocmesc utilizând principiul continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze operațiunile, fie nu are nicio altă alternativă realistă în afara acestora. Situațiile financiare cu scop special se pot întocmi sau nu în conformitate cu un cadru de raportare financiară pentru care principiul continuității activității este relevant (de exemplu, principiul continuității activității nu este relevant pentru anumite situații financiare întocmite pe bază fiscală în anumite jurisdicții). În cazurile în care principiul continuității activității este oportun, activele și datoriile se înregistrează pe baza faptului că entitatea va fi capabilă să își realizeze activele și să își achite datoriile pe parcursul activității normale a entității. (A se vedea punctul A2)

Responsabilitatea pentru evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea

3. Anumite cadre de raportare financiară conțin o dispoziție explicită conform căreia conducerea trebuie să realizeze o evaluare specifică referitoare la capacitatea entității de a-și continua activitatea, precum și standarde privind aspectele ce trebuie luate în considerare și prezentările de informații ce trebuie realizate în legătură cu continuitatea activității. De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 1 impune conducerii să realizeze o evaluare a capacității unei entități de a-și continua activitatea.¹ Cerințe detaliate privind responsabilitatea conducerii de a evalua capacitatea entității de a-și continua activitatea și prezentările corespunzătoare din situațiile financiare pot fi stabilite și prin legislație sau reglementări.
4. În alte cadre de raportare financiară se poate să nu existe o dispoziție explicită pentru o evaluare specifică a conducerii a capacității entității de a-și continua activitatea. Cu toate acestea, având în vedere rolul fundamental al principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare, așa cum s-a discutat la punctul 2, întocmirea situațiilor financiare impune ca membrii conducerii să evalueze capacitatea entității de a-și continua activitatea, chiar și atunci când cadrul de raportare financiară nu include o dispoziție explicită în acest sens.
5. Evaluarea conducerii asupra capacității entității de a-și continua activitatea implică efectuarea unui raționament, la un anumit moment în timp, care vizează rezultate viitoare incerte prin natura lor ale unor evenimente sau condiții. Următorii factori sunt relevanți pentru acest raționament:

¹ IAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, punctele 25-26.

- Gradul de incertitudine asociat cu rezultatul unui eveniment sau al unei condiții crește cu atât mai semnificativ cu cât evenimentul, condiția sau rezultatul se produce într-un viitor mai îndepărtat. De aceea, majoritatea cadrelor de raportare financiară care prevăd o evaluare explicită a conducerii specifică perioada pentru care conducerii i se impune să ia în considerare toate informațiile de care dispune.
- Dimensiunea și complexitatea entității, natura și starea activității sale și măsura în care aceasta este afectată de factorii externi au impact asupra raționamentului privind rezultatul evenimentelor sau condițiilor.
- Orice raționament legat de viitor se bazează pe informațiile disponibile la momentul la care se face raționamentul. Evenimentele ulterioare pot avea rezultate care sunt inconsecvente cu raționamentele care erau rezonabile la momentul la care au fost realizate.

Responsabilitățile auditorului

6. Printre responsabilitățile auditorului se numără obținerea de probe de audit suficiente și adecvate, și concluzionarea în ceea ce privește gradul de adecvare cu care conducerea utilizează principiul continuității activității la întocmirea situațiilor financiare și stabilirea, pe baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă în legătură cu capacitatea entității de a-și continua activitatea. Aceste responsabilități există chiar și atunci când cadrul de raportare financiară utilizat la întocmirea situațiilor financiare nu include o dispoziție explicită pentru o evaluare specifică a conducerii a capacității entității de a-și continua activitatea.
7. Cu toate acestea, așa cum se stipulează în ISA 200², posibilele efecte ale limitărilor inerente ale capacității auditorului de a detecta denaturările semnificative sunt mai importante în cazul evenimentelor sau condițiilor viitoare care pot determina entitatea să înceteze să își continue activitatea. Auditorul nu poate prezice asemenea evenimente sau condiții viitoare. Prin urmare, absența oricărei referiri la incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității dintr-un raport al auditorului nu poate fi percepută ca o garanție a capacității entității de a-și continua activitatea.

Data intrării în vigoare

8. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

Obiective

9. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Să obțină probe de audit suficiente și adecvate și să concluzioneze cu privire la gradul de adecvare cu care conducerea utilizează principiul continuității activității la întocmirea situațiilor financiare,

2 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctele A53-A54.

- (b) Să concluzioneze, pe baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă în legătură cu evenimentele sau condițiile care pot genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea și
- (c) Să raporteze în conformitate cu prezentul ISA.

Cerințe

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

10. Atunci când efectuează procedurile de evaluare a riscului conform cerințelor ISA 315 (Revizuit)³, auditorul trebuie să ia în considerare dacă există evenimente sau condiții care pot genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. Procedând astfel, auditorul trebuie să determine dacă a fost deja realizată de către conducere o evaluare preliminară a capacității entității de a-și continua activitatea și: (A se vedea punctele A3-A6)
 - (a) În cazul în care s-a efectuat o astfel de evaluare, auditorul trebuie să o discute cu conducerea și să determine dacă aceasta din urmă a identificat evenimente sau condiții care, fie individual, fie combinate, ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea, și, dacă da, care sunt planurile conducerii de a le aborda, sau
 - (b) În cazul în care încă nu s-a realizat o astfel de evaluare, auditorul trebuie să discute cu conducerea baza intenției de utilizare a principiului continuității activității și să intervieveze conducerea dacă există evenimente sau condiții care, fie individual, fie combinate, ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea.
11. Pe parcursul auditului, auditorul trebuie să fie atent la probele de audit legate de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. (A se vedea punctul A7)

Aprecierea evaluării conducerii

12. Auditorul trebuie să aprecieze evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. (A se vedea punctele A8-A10, A12-A13)
13. În procesul de apreciere a evaluării conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, auditorul trebuie să acopere aceeași perioadă ca cea utilizată de conducere în evaluarea sa conform cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil sau ale legislației ori reglementărilor în cazul în care se specifică o perioadă mai lungă. În cazul în care evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea acoperă o perioadă mai scurtă de douăsprezece luni de la data situațiilor

3 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 5

financiare, așa cum este definită în ISA 560⁴, auditorul trebuie să îi solicite conducerii să își extindă perioada acoperită de evaluare la cel puțin douăsprezece luni de la respectiva dată. (A se vedea punctele A11-A13)

14. În aprecierea evaluării conducerii, auditorul trebuie să ia în considerare dacă evaluarea conducerii include toate informațiile relevante de care auditorul ia cunoștință ca urmare a efectuării auditului.

Perioada în afara evaluării conducerii

15. Auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la cunoașterea de către aceasta a unor evenimente sau condiții din afara perioadei de evaluare a conducerii care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. (A se vedea punctele A14-A15)

Proceduri de audit suplimentare în cazul identificării unor evenimente sau condiții

16. Dacă au fost identificate evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a stabili dacă există sau nu o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea (denumită în continuare „incertitudine semnificativă”) prin efectuarea unor proceduri de audit suplimentare, inclusiv prin luarea în considerare a factorilor atenuanți. Aceste proceduri vor include: (A se vedea punctul A16)
- (a) În cazul în care conducerea nu a realizat încă evaluarea asupra capacității entității de a-și continua activitatea, solicitarea către conducere de a realiza această evaluare.
 - (b) Aprecierea planurilor conducerii pentru acțiuni viitoare legate de evaluarea cu privire la continuitatea activității, în sensul stabilirii dacă rezultatul acestor planuri ar putea îmbunătăți situația și dacă planurile conducerii sunt fezabile în circumstanțele date. (A se vedea punctul A17)
 - (c) În cazul în care entitatea a întocmit o previziune a fluxului de trezorerie, iar analiza previziunii reprezintă un factor semnificativ în luarea în considerare a rezultatului viitor al evenimentelor sau condițiilor pentru evaluarea planurilor conducerii pentru acțiuni viitoare: (A se vedea punctele A18-A19)
 - (i) Evaluarea credibilității datelor implicite generate în vederea întocmirii previziunii și
 - (ii) Stabilirea existenței sau inexistenței unei justificări adecvate a ipotezelor implicite ale previziunii.
 - (d) Stabilirea măsurii în care de la data la care conducerea a realizat evaluarea au mai apărut fapte sau informații suplimentare.

4 ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctul 5 (a)

- (e) Solicitarea unor declarații scrise din partea conducerii și, acolo unde este cazul, din partea persoanelor responsabile cu guvernarea privind planurile acestora pentru acțiuni viitoare și fezabilitatea acestor planuri. (A se vedea punctul A20)

Concluziile auditorului

17. Auditorul trebuie să evalueze dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate și să concluzioneze cu privire la gradul de adecvare cu care conducerea utilizează principiul continuității activității la întocmirea situațiilor financiare.
18. Pe baza probelor de audit obținute, auditorul trebuie să concluzioneze dacă, potrivit raționamentului auditorului, există o incertitudine semnificativă în legătură cu evenimente sau condiții care, fie individual, fie combinate, ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. O incertitudine semnificativă există atunci când amploarea potențialului impact și probabilitatea apariției sunt, conform raționamentului auditorului, la un astfel de nivel încât prezentarea adecvată a naturii și implicațiilor incertitudinii este necesară pentru: (A se vedea punctele A21-A22)
- (a) Prezentarea fidelă a situațiilor financiare, în cazul unui cadru de raportare financiară de prezentare fidelă, sau
- (b) Ca situațiile financiare să nu inducă în eroare, în cazul unui cadru de conformitate.

Caracterul adecvat al prezentărilor de informații atunci când au fost identificate evenimente sau condiții și există o incertitudine semnificativă

19. Dacă auditorul concluzionează că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității este adecvată în circumstanțele date, dar există o incertitudine semnificativă, auditorul trebuie să stabilească dacă situațiile financiare: (A se vedea punctele A22-A23)
- (a) Prezintă în mod adecvat principalele evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, precum și planurile conducerii de a aborda aceste evenimente sau condiții și
- (b) Prezintă în mod clar faptul că există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea și că, din acest motiv, s-ar putea ca entitatea să nu fie în măsură să își realizeze activele și să își achite datoriile pe parcursul desfășurării normale a activității.

Caracterul adecvat al prezentărilor de informații atunci când au fost identificate evenimente sau condiții, însă nu există o incertitudine semnificativă

20. În cazul în care au fost identificate evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua

activitatea, dar, pe baza probelor de audit obținute, auditorul concluzionează că nu există o incertitudine semnificativă, acesta trebuie să evalueze măsura în care, având în vedere cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, situațiile financiare asigură prezentări de informații adecvate cu privire la aceste evenimente sau condiții. (A se vedea punctele A24-A25)

Implicații pentru raportul auditorului

Utilizarea principiului continuității activității este inadecvată

21. În cazul în care situațiile financiare au fost întocmite prin utilizarea principiului continuității activității, însă, potrivit raționamentului auditorului, modul în care conducerea utilizează principiul continuității activității la întocmirea situațiilor financiare este inadecvat, auditorul trebuie să exprime o opinie contrară. (A se vedea punctele A26-A27)

Utilizarea principiului continuității activității este adecvată, dar există o incertitudine semnificativă

În situațiile financiare este realizată prezentarea adecvată a unei incertitudini semnificative

22. Dacă în situațiile financiare este realizată o prezentare adecvată a incertitudinii semnificative, auditorul trebuie să exprime o opinie nemodificată, iar raportul auditorului trebuie să includă o secțiune separată cu titlul „Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității”, pentru: (A se vedea punctele A28-A31, A34)

- (a) A atrage atenția asupra notei la situațiile financiare în care se prezintă aspectele prevăzute la punctul 19 și
- (b) A afirma că aceste evenimente sau condiții indică existența unei incertitudini semnificative care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea și că opinia auditorului nu este modificată din cauza acestui aspect.

În situațiile financiare nu este realizată prezentarea adecvată a unei incertitudini semnificative

23. Dacă în situațiile financiare nu este realizată o prezentare adecvată a incertitudinii semnificative, auditorul trebuie: (A se vedea punctele A32-A34)

- (a) Să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit)⁵ și
- (b) În secțiunea Baza opiniei cu rezerve (contrare) din raportul auditorului, să afirme că există o incertitudine semnificativă care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea și că situațiile financiare nu prezintă în mod adecvat acest aspect.

⁵ ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*.

Conducerea nu este dispusă să realizeze sau să își extindă evaluarea

24. În cazul în care conducerea nu este dispusă să realizeze sau să își extindă evaluarea la solicitarea auditorului, auditorul trebuie să ia în considerare implicațiile acestui fapt asupra raportului auditorului. (A se vedea punctul A35)

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

25. Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în conducerea entității⁶, auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea evenimentele sau condițiile identificate care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. O astfel de comunicare cu persoanele responsabile cu guvernarea trebuie să includă următoarele:
- Dacă evenimentele sau condițiile reprezintă o incertitudine semnificativă,
 - Dacă utilizarea de către conducere a principiului continuității activității la întocmirea situațiilor financiare este adecvată,
 - Caracterul adecvat al prezentărilor aferente din situațiile financiare și
 - Dacă este cazul, implicațiile pentru raportul auditorului.

Întârziere semnificativă în aprobarea situațiilor financiare

26. În cazul în care există o întârziere semnificativă în aprobarea situațiilor financiare de către conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernarea după data situațiilor financiare, auditorul trebuie să pună întrebări cu privire la motivele întârzierii. Dacă auditorul consideră că întârzierea ar putea fi legată de evenimente sau condiții care țin de evaluarea continuității activității, auditorul trebuie să efectueze procedurile de audit suplimentare necesare, descrise la punctul 16, precum și să ia în considerare efectul asupra concluziei auditorului privind existența unei incertitudini semnificative, conform punctului 18.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului ISA (A se vedea punctul 1)

- A1. ISA 701⁷ tratează responsabilitatea auditorului de a comunica aspectele-cheie de audit în raportul auditorului. Acel ISA prevede faptul că, atunci când se aplică ISA 701, aspectele legate de continuitatea activității ar putea fi

6 ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*, punctul 13.

7 ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*.

considerate aspecte-cheie de audit și explică faptul că o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea reprezintă, prin natura sa, un aspect-cheie de audit.⁸

Principiul continuității activității (A se vedea punctul 2)

Considerente specifice entităților din sectorul public

A2. Utilizarea de către conducere a principiului continuității activității este relevantă și pentru entitățile din sectorul public. De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) 1 abordează problema capacității entităților din sectorul public de a-și continua activitatea.⁹ Riscuri legate de continuitatea activității pot apărea în situațiile în care entitățile din sectorul public operează în scopul obținerii de profit, dar fără a se limita la acestea, acolo unde sprijinul guvernamental ar putea fi redus sau retras ori în cazul privatizării. Evenimentele sau condițiile care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea în sectorul public pot include situațiile în care entitatea din sectorul public nu dispune de finanțare pentru a-și continua existența sau în care se iau decizii politice care afectează serviciile furnizate de entitatea din sectorul public.

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

Evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea (A se vedea punctul 10)

A3. În cele ce urmează sunt oferite exemple de evenimente sau condiții care, în mod individual sau colectiv, ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Această listă nu este exhaustivă, iar existența unuia sau mai multor elemente nu semnifică întotdeauna existența unei incertitudini semnificative.

Din punct de vedere financiar

- Datoria netă sau poziția datoriei nete curente.
- Împrumuturi cu termen fix care se apropie de scadență fără perspective realiste de înnoire sau rambursare; sau dependența excesivă de împrumuturi pe termen scurt pentru a finanța activele pe termen lung.
- Indicii privind retragerea sprijinului financiar de către creditorii.
- Fluxuri de numerar din exploatare negative indicate de situații financiare istorice sau prospective.
- Indicatori financiari cheie defavorabili.
- Pierderi din exploatare substanțiale sau deteriorarea semnificativă a valorii activelor utilizate pentru a genera fluxuri de numerar.

⁸ A se vedea punctele 15 și A41 din ISA 701.

⁹ IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, punctele 38-41.

- Restanțe sau întreruperi în ceea ce privește dividendele.
- Incapacitatea de a plăti creditorii la datele scadente.
- Incapacitatea de a respecta condițiile din contractele de împrumut.
- Schimbarea de la tranzacții cu furnizorii bazate pe credit la tranzacții cu plata la livrare.
- Incapacitatea de a obține finanțare pentru dezvoltarea de produse noi esențiale sau pentru alte investiții esențiale.

Din punct de vedere operațional

- Intențiile conducerii de a lichida entitatea sau de a înceta operațiunile.
- Pierderea persoanelor-cheie din conducere fără a avea înlocuitori.
- Pierderea unei piețe majore, a unui client-cheie (unor clienți-cheie), a unei francize, licențe sau a furnizorului principal (furnizorilor principali).
- Dificultăți legate de muncă.
- Deficiențe în ceea ce privește stocuri importante.
- Apariția unui competitor de mare succes. Din alte puncte de vedere
- Nerespectarea cerințelor legate de capital sau a altor cerințe statutare sau de reglementare, cum ar fi cerințe privind solvabilitatea sau lichiditatea în cazul instituțiilor financiare.
- Proceduri legale sau de reglementare în desfășurare împotriva entității, care, dacă ar fi încheiate cu succes, ar putea avea ca rezultat pretenții pe care este puțin probabil ca entitatea să le poată satisface.
- Modificări în legislație sau reglementări ori politici guvernamentale care se preconizează să afecțeze în mod negativ entitatea.
- Catastrofe neasigurate sau asigurate inadecvat atunci când acestea se produc.

Importanța unor astfel de evenimente sau condiții poate fi adesea atenuată de alți factori. De exemplu, efectul incapacității unei entități de a-și plăti datoriile în mod normal poate fi contrabalansat de planurile conducerii de a menține fluxuri de numerar adecvate prin mijloace alternative, precum vânzarea de active, reeșalonarea datoriilor sau obținerea de capital suplimentar. În mod similar, pierderea unui furnizor principal poate fi atenuată prin disponibilitatea unei surse de aprovizionare alternative adecvate.

- A4. Procedurile de evaluare a riscului prevăzute la punctul 10 ajută auditorul să determine dacă utilizarea de către conducere a principiului continuității activității ar putea reprezenta un aspect important, precum și impactul acesteia asupra planificării auditului. De asemenea, aceste proceduri permit

desfășurarea mai rapidă a unor discuții cu conducerea, inclusiv discuții privind planurile conducerii și rezolvarea oricăror probleme identificate legate de continuitatea activității.

Considerente specifice entităților mai mici (A se vedea punctul 10)

- A5. Dimensiunea unei entități poate afecta capacitatea acesteia de a rezista condițiilor adverse. O entitate mică poate fi capabilă să răspundă rapid la exploatarea oportunităților, însă este posibil să nu dispună de rezervele necesare susținerii operațiunilor.
- A6. Condițiile de o relevanță aparte pentru entitățile mici includ riscul ca băncile și alți creditori să înceteze să mai susțină entitatea, precum și posibila pierdere a unui furnizor principal, client principal, angajat-cheie sau a dreptului de a opera sub o licență, franciză sau alt acord legal.

Menținerea atenției la probele de audit privind evenimente și condiții pe parcursul auditului (A se vedea punctul 11)

- A7. ISA 315 (Revizuit) prevede ca auditorul să își revizuiască evaluarea cu privire la riscuri și să modifice în mod corespunzător procedurile de audit suplimentare planificate atunci când pe parcursul auditului sunt obținute probe de audit suplimentare care afectează evaluarea riscului de către auditor.¹⁰ Dacă după ce auditorul a realizat evaluarea riscurilor sunt identificate evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, în plus față de procedurile prevăzute la punctul 16, evaluarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă ar putea necesita revizuire. Existența unor astfel de evenimente sau condiții ar putea afecta de asemenea natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor subsecvente ale auditorului ca răspuns la riscurile evaluate. ISA 330¹¹ stabilește cerințe și oferă îndrumări în această privință.

Aprecierea evaluării conducerii

Evaluarea și analiza-suport a conducerii și aprecierea auditorului (A se vedea punctul 12)

- A8. Evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea reprezintă o parte-cheie a analizei auditorului cu privire la utilizarea de către conducere a principiului continuității activității.
- A9. Nu este responsabilitatea auditorului să rectifice lipsa de analiză din partea conducerii. În anumite circumstanțe, însă, lipsa unei analize detaliate din partea conducerii care să îi justifice evaluarea s-ar putea să nu împiedice auditorul să formuleze o concluzie asupra măsurii în care utilizarea de către conducere a principiului continuității activității este adecvată în circumstanțele date. De exemplu, acolo unde există un istoric de operațiuni profitabile și un acces facil la surse de finanțare, conducerea își poate realiza evaluarea fără o analiză

10 ISA 315 (Revizuit), punctul 31.

11 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*.

detaliată. În acest caz, auditorul poate aprecia gradul de adecvare a evaluării conducerii fără a efectua proceduri de apreciere detaliate dacă celelalte proceduri de audit ale auditorului sunt suficiente pentru a-i permite acestuia să formuleze o concluzie asupra măsurii în care utilizarea de către conducere a principiului continuității activității la întocmirea situațiilor financiare este adecvată în circumstanțele date.

- A10. În alte circumstanțe, aprecierea evaluării de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea, conform prevederilor punctului 12, poate include aprecierea procesului urmat de conducere în realizarea evaluării sale, a ipotezelor care stau la baza evaluării și a planurilor de acțiune viitoare ale conducerii, precum și a fezabilității planurilor conducerii în circumstanțele date.

Perioada evaluării conducerii (A se vedea punctul 13)

- A11. Majoritatea cadrelor de raportare financiară care prevăd o evaluare explicită a conducerii specifică perioada pentru care conducerii i se impune să ia în considerare toate informațiile de care dispune.¹²

Considerente specifice entităților mai mici (A se vedea punctele 12-13)

- A12. În multe cazuri, conducerea entităților mai mici este posibil să nu fi întocmit o evaluare detaliată a capacității entității de a-și continua activitatea, dar în schimb s-ar putea să se bazeze pe cunoașterea în profunzime a afacerii și a perspectivelor sale de viitor anticipate. Cu toate acestea, în conformitate cu cerințele prezentului ISA, auditorul trebuie să aprecieze evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea. Pentru entitățile mai mici, ar putea fi adecvat să se discute cu conducerea în legătură cu finanțarea entității pe termen mediu și lung, cu condiția ca afirmațiile conducerii să poată fi coroborate cu suficiente probe documentare și ca acestea să nu fie inconsecvente cu înțelegerea de către auditor a entității. Din acest motiv, dispoziția de la punctul 13 ca auditorul să impună conducerii să își extindă evaluarea ar putea fi satisfăcută, de exemplu, prin discuții, interviuri și inspectarea documentelor justificative, cum ar fi comenzile primite pentru livrări viitoare, evaluate din punctul de vedere al fezabilității sau justificate în alte moduri.

- A13. Susținerea continuă din partea proprietarului-administrator este adesea importantă pentru capacitatea entităților mai mici de a-și continua activitatea. Acolo unde o entitate mică este finanțată în mare măsură printr-un împrumut acordat de proprietarul-administrator, ar putea fi important ca aceste fonduri să nu fie retrase. De exemplu, continuitatea unei entități mici cu dificultăți financiare ar putea depinde de subordonarea de către proprietarul-administrator a unui împrumut pentru entitate în favoarea băncilor sau a altor creditori ori de facilitarea de către proprietarul-administrator a contractării unui împrumut pentru entitate prin garantarea cu active aflate în proprietatea sa. În astfel de circumstanțe, auditorul ar putea obține probe documentare

12 De exemplu, IAS 1 definește aceasta ca o perioadă ce ar trebui să fie de cel puțin, dar fără a se limita la, douăsprezece luni de la finalul perioadei de raportare.

adecvate cu privire la subordonarea împrumutului proprietarului-administrator sau cu privire la garanție. Acolo unde entitatea este dependentă de sprijin suplimentar din partea proprietarului-administrator, auditorul ar putea evalua capacitatea proprietarului-administrator de a-și respecta obligațiile asumate prin contractul de susținere. În plus, auditorul ar putea solicita confirmarea scrisă cu privire la termenii și condițiile asociați unui astfel de sprijin, precum și la intenția sau înțelegerea proprietarului-administrator.

Perioada în afara evaluării conducerii (A se vedea punctul 15)

- A14. Conform prevederilor punctului 11, auditorul rămâne atent la posibilitatea existenței unor evenimente cunoscute, programate sau nu, ori a unor condiții care se vor produce în afara perioadei de evaluare utilizate de către conducere, care ar putea aduce în discuție gradul de adecvare a utilizării de către conducere a principiului continuității activității la întocmirea situațiilor financiare. Întrucât gradul de incertitudine asociat rezultatului unui eveniment sau unei condiții crește pe măsură ce evenimentul sau condiția se produce într-un viitor mai îndepărtat, la considerarea evenimentelor sau condițiilor din viitorul îndepărtat, indiciile privind aspectele legate de continuitatea activității trebuie să fie semnificative înainte ca auditorul să aibă în vedere întreprinderea unor acțiuni viitoare. Dacă sunt identificate astfel de evenimente sau condiții, auditorul ar putea fi nevoit să solicite conducerii să aprecieze importanța potențială a evenimentului sau condiției în contextul evaluării sale asupra capacității entității de a-și continua activitatea. În aceste circumstanțe se aplică procedurile prevăzute la punctul 16.
- A15. În afara interviuării conducerii, auditorul nu are responsabilitatea de a efectua orice alte proceduri de audit în vederea identificării unor evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea în afara perioadei evaluate de către conducere, care, după cum s-a discutat la punctul 13, ar trebui să fie de cel puțin douăsprezece luni de la data situațiilor financiare.

Proceduri de audit suplimentare în cazul identificării unor evenimente sau condiții (A se vedea punctul 16)

- A16. Procedurile de audit care sunt relevante pentru dispoziția de la punctul 16 ar putea include următoarele:
- Analizarea și discutarea cu conducerea a fluxurilor de trezorerie, profitului și altor prognoze relevante.
 - Analizarea și discutarea ultimelor situații financiare interimare disponibile ale entității.
 - Citirea condițiilor obligațiunilor sau contractelor de împrumut și determinarea măsurii în care acestea au fost încălcate.
 - Citirea minutelor întâlnirilor acționarilor, ale persoanelor responsabile cu guvernanta și ale comitetelor relevante pentru a urmări mențiunile legate de dificultăți financiare.

- Interviewarea consilierului juridic al entității cu privire la existența unor litigii și pretenții și la caracterul rezonabil al evaluării conducerii cu privire la rezultatele lor și estimarea implicațiilor financiare ale acestora.
- Confirmarea existenței, legalității și gradului de aplicare a angajamentelor cu părțile afiliate și terțe părți de a oferi și menține sprijinul financiar și evaluarea capacității financiare a unor asemenea părți de a oferi fonduri suplimentare.
- Evaluarea planurilor entității de a trata comenzile neonorate ale clienților.
- Efectuarea procedurilor de audit cu privire la evenimente ulterioare pentru a le identifica pe acelea care fie atenuază, fie afectează în alt mod capacitatea entității de a-și continua activitatea.
- Confirmarea existenței termenilor și caracterului adecvat al facilităților de împrumut.
- Obținerea și revizuirea rapoartelor privind acțiunile de reglementare.
- Determinarea caracterului adecvat al sprijinului pentru orice acțiune planificată de cedare de active.

Evaluarea planurilor de acțiune viitoare ale conducerii (A se vedea punctul 16 litera (b))

A17. Evaluarea planurilor de acțiune viitoare ale conducerii ar putea include interviewarea conducerii cu privire la planurile sale de acțiune viitoare, inclusiv, de exemplu, planurile de a lichida active, de a împrumuta bani sau de a restructura datorii, de a reduce sau amâna cheltuieli sau de a crește capitalul.

Perioada evaluării conducerii (A se vedea punctul 16 (c))

A18. În plus față de procedurile solicitate la punctul 16 (c), auditorul ar putea compara:

- Informațiile financiare prospective pentru perioadele anterioare recente cu rezultatele istorice și
- Informațiile financiare prospective pentru perioada curentă cu rezultatele obținute la zi.

A19. Acolo unde ipotezele conducerii includ susținerea continuă de către terțe părți, fie prin subordonarea împrumuturilor, fie prin angajamente de a menține sau de a furniza finanțare suplimentară ori garanții, și o astfel de susținere este importantă pentru capacitatea entității de a-și continua activitatea, auditorul ar putea fi nevoit să ia în considerare solicitarea unei confirmări scrise (inclusiv a termenilor și condițiilor) din partea acelor terțe părți și obținerea de probe cu privire la capacitatea acestora de a furniza un astfel de sprijin.

Declarații scrise (A se vedea punctul 16 (e))

A20. Auditorul ar putea considera adecvată obținerea unor declarații scrise specifice în afara celor solicitate la punctul 16, pentru susținerea probelor de audit obținute cu privire la planurile de acțiune viitoare ale conducerii în legătură cu evaluarea de către aceasta a continuității activității și la fezabilitatea acestor planuri.

Concluziile auditorului

Incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea (A se vedea punctul 18)

A21. Formularea „incertitudine semnificativă” este utilizată în IAS 1 la discutarea incertitudinilor legate de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea care ar trebui prezentate în situațiile financiare. În alte cadre de raportare financiară, formularea „incertitudine semnificativă” este utilizată în circumstanțe similare.

Caracterul adecvat al prezentării de informații atunci când au fost identificate evenimente sau condiții și există o incertitudine semnificativă

A22. La punctul 18 se explică faptul că există o incertitudine semnificativă atunci când amploarea impactului potențial al evenimentelor sau condițiilor și probabilitatea de apariție sunt de așa natură încât este necesară o prezentare adecvată pentru a se realiza o prezentare fidelă (în cazul cadrelor de prezentare fidelă) sau pentru ca situațiile financiare să nu inducă în eroare (în cazul cadrelor de conformitate). Punctul 18 impune auditorului să formuleze o concluzie cu privire la existența unei astfel de incertitudini semnificative indiferent dacă o incertitudine semnificativă este definită sau nu în cadrul de raportare financiară aplicabil și de maniera în care este făcut acest lucru.

A23. Punctul 19 impune auditorului să determine dacă prezentarea informațiilor din situațiile financiare abordează aspectele stipulate la acel punct. Această determinare este suplimentară față de determinarea de către auditor a măsurii în care prezentările cu privire la o incertitudine semnificativă impuse de cadrul de raportare financiară aplicabil sunt adecvate. Prezentările de informații prevăzute de unele cadre de raportare financiară care sunt suplimentare aspectelor stipulate la punctul 19 pot include prezentări despre:

- Evaluarea de către conducere a importanței evenimentelor sau condițiilor legate de capacitatea entității de a-și îndeplini obligațiile, sau
- Raționamentele semnificative realizate de conducere ca parte a evaluării sale a capacității entității de a-și continua activitatea.

Unele cadre de raportare financiară pot oferi îndrumări suplimentare cu privire la analiza de către conducere a amplitudinii impactului potențial al principalelor evenimente sau condiții, precum și a probabilității și momentului apariției acestora.

Caracterul adecvat al prezentărilor de informații atunci când au fost identificate evenimente sau condiții, dar nu există o incertitudine semnificativă (A se vedea punctul 20)

- A24. Chiar și în cazul în care nu există o incertitudine semnificativă, punctul 20 impune auditorului să evalueze dacă, din perspectiva cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil, situațiile financiare furnizează o prezentare adecvată referitoare la evenimentele sau condițiile care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Unele cadre de raportare financiară pot aborda prezentări de informații despre:
- Principalele evenimente sau condiții,
 - Evaluarea de către conducere a importanței acelor evenimente sau condiții în relație cu capacitatea entității de a-și îndeplini obligațiile,
 - Planurile conducerii care atenuează efectul acestor evenimente sau condiții, sau
 - Raționamentele semnificative realizate de conducere ca parte a evaluării sale a capacității entității de a-și continua activitatea.
- A25. Când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, evaluarea de către auditor a măsurii în care situațiile financiare realizează prezentarea fidelă include analiza prezentării generale, a structurii și conținutului situațiilor financiare, precum și a măsurii în care situațiile financiare, inclusiv notele aferente, redau tranzacțiile și evenimentele care stau la baza acestora în așa fel încât prezentarea fidelă este realizată.¹³ În funcție de fapte și circumstanțe, auditorul ar putea stabili dacă sunt necesare prezentări suplimentare de informații pentru a se realiza prezentarea fidelă. Acesta poate fi cazul, de exemplu, atunci când au fost identificate evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, dar, pe baza probelor de audit obținute, auditorul concluzionează că nu există o incertitudine semnificativă, iar cadrul de raportare financiară aplicabil nu prevede în mod explicit nicio prezentare de informații referitoare la aceste circumstanțe.

Implicații pentru raportul auditorului

Utilizarea principiului continuității activității este inadecvată (A se vedea punctul 21)

- A26. Dacă la întocmirea situațiilor financiare s-a utilizat principiul continuității activității, dar, conform raționamentului auditorului, utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în situațiile financiare nu este adecvată, dispoziția de la punctul 21 ca auditorul să exprime o opinie contrară

¹³ ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 14.

se aplică indiferent dacă situațiile financiare includ sau nu prezentarea utilizării neadecvate de către conducere a principiului continuității activității.

A27. Când utilizarea principiului continuității activității nu este adecvată în circumstanțele date, conducerii i s-ar putea impune, sau aceasta ar putea opta, să întocmească situațiile financiare pe o altă bază (de exemplu, pe bază de lichidare). Auditorul ar putea fi capabil să efectueze un audit al acelor situații financiare cu condiția ca auditorul să considere că cealaltă bază de contabilitate este acceptabilă în circumstanțele date. Auditorul ar putea fi capabil să exprime o opinie nemodificată asupra acelor situații financiare cu condiția existenței unei prezentări de informații adecvate cu privire la baza de contabilitate utilizată la întocmirea situațiilor financiare, însă ar putea considera adecvat sau necesar să includă în raportul auditorului un paragraf de evidențiere a unor aspecte, în conformitate cu ISA 706 (Revizuit)¹⁴, pentru a atrage atenția utilizatorilor asupra bazei alternative de contabilitate și a motivelor utilizării acesteia.

Utilizarea principiului continuității activității este adecvată, dar există o incertitudine semnificativă (A se vedea punctele 22-23)

A28. Identificarea unei incertitudini semnificative reprezintă un aspect important pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare. Utilizarea unei secțiuni separate cu un titlu care include referința la faptul că există o incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității atrage atenția utilizatorilor asupra acestei circumstanțe.

A29. Anexa la prezentul ISA furnizează exemple de declarații care trebuie incluse în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare atunci când Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) reprezintă cadrul de raportare financiară aplicabil. În cazul în care este utilizat un alt cadru de raportare financiară aplicabil decât IFRS-urile, este posibil să fie necesar ca declarațiile ilustrative prezentate în Anexa la prezentul ISA să fie adaptate pentru a reflecta aplicarea unui alt cadru de raportare financiară în circumstanțele date.

A30. La punctul 22 sunt stabilite informațiile minime care trebuie prezentate în raportul auditorului în fiecare dintre circumstanțele descrise. Auditorul ar putea furniza informații suplimentare pentru a completa declarațiile necesare, de exemplu, pentru a explica:

- Faptul că existența unei incertitudini semnificative este fundamentală pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare,¹⁵ sau
- Modul în care aspectul a fost abordat în cadrul auditului (a se vedea de asemenea punctul A1).

În situațiile financiare este realizată prezentarea adecvată a unei incertitudini semnificative (A se vedea punctul 22)

14 ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent.*

15 ISA 706 (Revizuit), punctul A2.

A31. Exemplul 1 din Anexa la prezentul ISA reprezintă un exemplu de raport al auditorului pentru situația în care auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a principiului continuității activității, însă există o incertitudine semnificativă, iar prezentarea în situațiile financiare este adecvată. Anexa la ISA 700 (Revizuit) include, de asemenea, exemple de formulări cu privire la continuitatea activității care trebuie incluse în raportul auditorului pentru toate entitățile pentru a descrie responsabilitățile aferente persoanelor responsabile pentru situațiile financiare și auditorului cu privire la continuitatea activității.

În situațiile financiare nu este realizată prezentarea adecvată a unei incertitudini semnificative (A se vedea punctul 23)

A32. Exemplele 2 și 3 din Anexa la prezentul ISA reprezintă exemple de rapoarte ale auditorului care conțin opinii cu rezerve, respectiv contrare, atunci când auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a principiului continuității activității, însă în situațiile financiare nu este realizată prezentarea adecvată a unei incertitudini semnificative.

A33. În situațiile care implică incertitudini multiple care sunt semnificative pentru situațiile financiare în ansamblu, auditorul ar putea considera adecvat, în cazuri extrem de rare, să declare imposibilitatea de a exprima o opinie în locul includerii declarațiilor prevăzute la punctul 22. ISA 705 (Revizuit) oferă îndrumări cu privire la acest aspect.¹⁶

Comunicarea cu organismele de reglementare (A se vedea punctele 22-23)

A34. În cazul în care auditorul unei entități reglementate consideră că ar putea fi necesar să includă în raportul auditorului o referință la aspecte legate de continuitatea activității, auditorul ar putea avea obligația de a comunica cu autoritățile de reglementare, de aplicare sau de supraveghere.

Conducerea nu este dispusă să realizeze sau să își extindă evaluarea (A se vedea punctul 24)

A35. În anumite circumstanțe, auditorul ar putea considera necesar să solicite conducerii să realizeze sau să își extindă evaluarea. În cazul în care conducerea nu este dispusă să facă acest lucru, ar putea fi adecvată o opinie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei opinii în raportul auditorului, întrucât s-ar putea să nu fie posibil ca auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la utilizarea de către conducere a principiului continuității activității la întocmirea situațiilor financiare, precum probe de audit privind existența unor planuri pe care conducerea le-a pus în aplicare sau existența altor factori atenuanți.

¹⁶ ISA 705 (Revizuit), punctul 10.

Anexă

(A se vedea punctele A29, A31-A32)

Exemple de rapoarte ale auditorului cu privire la continuitatea activității

- Exemplul 1: Un raport al auditorului care conține o opinie nemodificată în situația în care auditorul a ajuns la concluzia că există o incertitudine semnificativă și că prezentarea informațiilor în situațiile financiare este adecvată.
- Exemplul 2: Un raport al auditorului care conține o opinie cu rezerve în situația în care auditorul a ajuns la concluzia că există o incertitudine semnificativă și că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ din cauza prezentării inadecvate.
- Exemplul 3: Un raport al auditorului care conține o opinie contrară în situația în care auditorul a ajuns la concluzia că există o incertitudine semnificativă și că situațiile financiare omit prezentările de informații necesare referitoare la o incertitudine semnificativă.

Exemplul 1 – Opinie nemodificată în situația în care există o incertitudine semnificativă și prezentarea informațiilor în situațiile financiare este adecvată

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- **Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600¹).**
- **Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210².**
- **Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).**
- **Cerințele de etică relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Prezentarea incertitudinii semnificative în situațiile financiare este adecvată.**
- **Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.**
- **Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și nu a identificat încă o denaturare semnificativă a acelor informații.**
- **Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.**

Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

1 ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor).*
 2 ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit.*

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Report cu privire la auditul situațiilor financiare³

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor de etică relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]*, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității

Atragem atenția asupra Notei XXX la situațiile financiare, conform căreia Compania a înregistrat o pierdere netă de ZZZ în cursul exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1 și, la data respectivă, datoriile curente ale Companiei depășeau activele totale ale acesteia cu YYY. Așa cum este stabilit în Nota 6, aceste evenimente sau condiții, alături de alte aspecte prezentate în Nota 6, indică faptul că există o incertitudine semnificativă care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra

3 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte Cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte. În plus față de aspectul descris în secțiunea *Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității*, am stabilit că aspectele descrise mai jos reprezintă aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul nostru.

[*Descrierea fiecărui aspect -cheie de audit în conformitate cu ISA 701.*]

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[*Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 la ISA 720 (Revizuit).*]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare⁴

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*⁵]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

Raport cu privire la alte Cerințe legale și de reglementare

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [*numele*].

[*Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție*]

[*Adresa auditorului*]

[*Data*]

4 În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernarea” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

5 Punctele 34 și 39 din ISA 700 (Revizuit) prevăd formulările cu privire la continuitatea activității care trebuie incluse în raportul auditorului pentru toate entitățile pentru a descrie responsabilitățile aferente persoanelor responsabile pentru situațiile financiare și auditorului în legătură cu continuitatea activității.

Exemplul 2 – Opinie cu rezerve în situația în care există o incertitudine semnificativă și situațiile financiare sunt denaturate semnificativ din cauza prezentării inadecvate

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Cerințele de etică relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Nota yy la situațiile financiare tratează importanța angajamentelor de finanțare, data expirării și valoarea totală a angajamentelor de finanțare; cu toate acestea, situațiile financiare nu includ o prezentare a impactului sau a disponibilității refinanțării și nici nu apreciază această situație ca fiind o incertitudine semnificativă.
- Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ din cauza prezentării inadecvate a incertitudinii semnificative. Este exprimată o opinie cu rezerve întrucât auditorul a concluzionat că efectele asupra situațiilor financiare ale acestei prezentări inadecvate sunt semnificative, dar nu generalizate în situațiile financiare.
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului, iar aspectul care a dus la opinia cu rezerve asupra situațiilor financiare afectează și acele informații.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare⁶

Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția prezentării incomplete a informațiilor descrise în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare anexate prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei cu rezerve

După cum s-a discutat în Nota yy, angajamentele de finanțare ale Companiei expiră și sumele datorate trebuie achitate la data de 19 martie 20X2. Compania nu a fost capabilă să renegocieze sau să obțină altă finanțare. Această situație indică existența unei incertitudini semnificative care poate genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. Situațiile financiare nu prezintă în mod adecvat acest aspect.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor de etică relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]*, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre cu rezerve.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[*Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 6 din Anexa 2 la ISA 720 (Revizuit). Ultimul paragraf din secțiunea privind alte informații din Exemplul 6 va fi adaptat pentru a descrie aspectul specific care a condus la opinia cu rezerve care afectează, de asemenea, alte informații.*]

6 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte. În plus față de aspectul descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve*, am stabilit că aspectele descrise mai jos reprezintă aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul nostru.

[*Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.*]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare⁷

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit)*]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit)*⁸.]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit)*.]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [*numele*].

[*Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție*]

[*Adresa auditorului*]

[*Data*]

7 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

8 Punctele 34 și 39 din ISA 700 (Revizuit) prevăd formulările cu privire la continuitatea activității care trebuie incluse în raportul auditorului pentru toate entitățile pentru a descrie responsabilitățile aferente persoanelor responsabile pentru situațiile financiare și auditorului în legătură cu continuitatea activității.

Exemplul 3 – Opinie contrară în situația în care există o incertitudine semnificativă care nu este prezentată în situațiile financiare

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- **Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).**
- **Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).**
- **Termenilor misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Cerințele de etică relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, iar Compania ia în considerare falimentul. Situațiile financiare omit prezentările necesare legate de incertitudinea semnificativă. Este exprimată o opinie contrară întrucât efectele unei astfel de omisiuni asupra situațiilor financiare sunt atât semnificative, cât și generalizate.**
- **Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.**
- **Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului, iar aspectul care a dus la opinia contrară asupra situațiilor financiare afectează și acele informații.**
- **Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.**
- **Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Report cu privire la auditul situațiilor financiare⁹

Opinie contrară

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, din cauza omisiunii informațiilor descrise în secțiunea *Baza opiniei contrare* din raportul nostru, situațiile financiare anexate nu prezintă fidel (sau *nu oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1 și nici performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei contrare

Contractele de finanțare ale Companiei au expirat, iar suma datorată trebuia achitată la data de 31 decembrie 20X1. Compania nu a fost capabilă să renegocieze sau să obțină o altă finanțare și ia în considerare declararea falimentului. Această situație indică existența unei incertitudini semnificative care poate genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. Situațiile financiare nu prezintă în mod adecvat acest fapt.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor de etică relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]*, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre contrare.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 7 din Anexa 2 la ISA 720 (Revizuit). Ultimul paragraf din secțiunea privind alte informații din Exemplul 7 va fi adaptat pentru a descrie aspectul specific care a generat opinia contrară și care afectează, de asemenea, alte informații.]

⁹ Subtitlul „Report cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Report cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare¹⁰

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).¹¹]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

10 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

11 Punctele 34 și 39 din ISA 700 (Revizuit) prevăd formulările cu privire la continuitatea activității care trebuie incluse în raportul auditorului pentru toate entitățile pentru a descrie responsabilitățile aferente persoanelor responsabile pentru situațiile financiare și auditorului în legătură cu continuitatea activității.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 580

DECLARAȚII SCRISE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1-2
Declarații scrise în calitate de probe de audit.....	3-4
Data intrării în vigoare	5
Obiective	6
Definiții	7-8
Cerințe	
Conducerea de la care sunt solicitate declarații scrise	9
Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii	10-12
Alte declarații scrise.....	13
Data declarațiilor scrise și perioada acoperită (perioadele acoperite) de acestea	14
Forma declarațiilor scrise	15
Îndoieli cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise și declarații scrise solicitate și nefurnizate	16-20
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Declarații scrise în calitate de probe de audit	A1
Conducerea de la care sunt solicitate declarații scrise	A2-A6
Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii	A7-A9
Alte declarații scrise	A10-A13
Comunicarea valorii unui prag	A14
Data declarațiilor scrise și perioada acoperită (perioadele acoperite) de acestea	A15-A18
Forma declarațiilor scrise.....	A19-A21
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta	A22

Îndoieli cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise și declarații scrise
solicitate și nefurnizate A23-A27

Anexa 1: Lista ISA-urilor care conțin cerințe privind declarațiile scrise

Anexa 2: Exemplu de scrisoare de reprezentare

Standardul Internațional de Audit (ISA) 580, *Declarații scrise*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a obține declarații scrise din partea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta într-un audit al situațiilor financiare.
2. Anexa 1 prezintă alte ISA-uri care conțin dispoziții specifice cu privire la declarațiile scrise. Dispozițiile specifice privind declarațiile scrise din alte ISA-uri nu limitează aplicarea prezentului ISA.

Declarații scrise în calitate de probe de audit

3. Probele de audit reprezintă informațiile utilizate de auditor pentru a ajunge la concluziile pe care se bazează opinia auditorului.¹ Declarațiile scrise sunt informații necesare pe care auditorul le solicită în legătură cu auditul situațiilor financiare ale entității. În consecință, asemenea răspunsurilor la interviu, declarațiile scrise constituie probe de audit. (A se vedea punctul A1)
4. Deși declarațiile scrise furnizează probe de audit necesare, acestea nu furnizează, prin ele însele, probe de audit suficiente și adecvate cu privire la aspectele pe care le tratează. Mai mult, faptul că membrii conducerii au furnizat declarații scrise credibile nu afectează natura sau amploarea altor probe de audit pe care auditorul le obține cu privire la îndeplinirea responsabilităților conducerii sau cu privire la aserțiunile specifice.

Data intrării în vigoare

5. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiective

6. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) De a obține declarații scrise din partea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta conform cărora acestea consideră că și-au îndeplinit responsabilitatea de a întocmi situațiile financiare și de a-i furniza auditorului informații complete,
 - (b) De a fundamenta alte probe de audit relevante pentru situațiile financiare sau pentru aserțiunile specifice din situațiile financiare prin intermediul declarațiilor scrise, atunci când acest lucru este considerat necesar de către auditor sau este prevăzut de alte ISA-uri și
 - (c) De a adopta măsurile necesare ca răspuns la declarațiile scrise furnizate de conducere și, după caz, de persoanele responsabile cu guvernanta sau în cazul în care conducerea ori persoanele responsabile cu guvernanta nu furnizează declarațiile scrise solicitate de auditor.

¹ ISA 500, *Probe de audit*, punctul 5 (c).

Definiții

7. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 Declarație scrisă – O afirmație scrisă a conducerii furnizată auditorului pentru a confirma anumite aspecte sau pentru a fundamenta alte probe de audit. În acest context, declarațiile scrise nu includ situații financiare, aserțiuni din acestea sau înregistrări și evidențe justificative.
8. În contextul prezentului ISA, referințele la „conducere” trebuie interpretate drept „conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta”. În plus, în cazul unui cadru de prezentare fidelă, conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea *fidelă* a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; sau pentru întocmirea unor situații financiare *care oferă o imagine fidelă* în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Cerințe

Conducerea de la care sunt solicitate declarații scrise

9. Auditorul trebuie să solicite declarații scrise de la conducerea care are responsabilitățile adecvate privind situațiile financiare și care deține cunoștințe cu privire la aspectele implicate. (A se vedea punctele A2-A6)

Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii

Întocmirea situațiilor financiare

10. Auditorul trebuie să îi solicite conducerii să furnizeze o declarație scrisă conform căreia și-a îndeplinit responsabilitatea privind întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv prezentarea fidelă a acestora, acolo unde este relevant, așa cum este prevăzut în termenii misiunii de audit.² (A se vedea punctele A7-A9, A14, A22)

Informațiile furnizate și integralitatea tranzacțiilor

11. Auditorul trebuie să îi solicite conducerii să furnizeze o declarație scrisă conform căreia:
 - (a) Aceasta i-a furnizat auditorului toate informațiile relevante și i-a asigurat accesul așa cum s-a convenit în termenii misiunii de audit³ și
 - (b) Toate tranzacțiile au fost înregistrate și sunt reflectate în situațiile financiare. (A se vedea punctele A7-A9, A14, A22)

Descrierea responsabilităților conducerii în declarațiile scrise

12. Responsabilitățile conducerii trebuie descrise în declarațiile scrise prevăzute la punctele 10 și 11 în maniera în care aceste responsabilități sunt descrise în termenii misiunii de audit.

2 ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 6 (b) (i).

3 ISA 210, punctul 6 (b) (iii).

Alte declarații scrise

13. Alte ISA-uri prevăd ca auditorul să solicite declarații scrise. Dacă, în completare la aceste declarații prevăzute, auditorul stabilește că este necesar să obțină una sau mai multe declarații scrise pentru a fundamenta alte probe de audit relevante pentru situațiile financiare sau pentru una sau mai multe aserțiuni specifice din situațiile financiare, auditorul trebuie să solicite astfel de alte declarații scrise. (A se vedea punctele A10-A13, A14, A22)

Data declarațiilor scrise și perioada acoperită (perioadele acoperite) de acestea

14. Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât de apropiată posibil de data raportului auditorului asupra situațiilor financiare, dar nu ulterioară acesteia. Declarațiile scrise trebuie să se refere la toate situațiile financiare și la toată perioada (toate perioadele) la care se face referire în raportul auditorului. (A se vedea punctele A15-A18)

Forma declarațiilor scrise

15. Declarațiile scrise trebuie să aibă forma unei scrisori de reprezentare adresată auditorului. Dacă legile sau reglementările prevăd ca membrii conducerii să facă declarații scrise publice cu privire la responsabilitățile lor, și auditorul stabilește că aceste declarații furnizează o parte din sau toate declarațiile prevăzute la punctul 10 sau 11, aspectele relevante acoperite de aceste declarații nu necesită includerea în scrisoarea de reprezentare. (A se vedea punctele A19-A21)

Îndoeli cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise și declarații scrise solicitate și nefurnizate*Îndoeli cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise*

16. Dacă auditorul are îndoeli cu privire la competența, integritatea, valorile etice sau diligența conducerii, ori la angajamentul acesteia față de aceste chestiuni sau aplicarea lor efectivă, auditorul trebuie să stabilească efectele pe care aceste îndoeli le pot avea asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și asupra probelor de audit în general. (A se vedea punctele A24-A25)
17. Mai precis, dacă declarațiile scrise nu sunt consecvente cu alte probe de audit, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit pentru a încerca să rezolve acest aspect. Dacă aspectul rămâne nerezolvat, auditorul trebuie să reevalueze competența, integritatea, valorile etice sau diligența conducerii, ori angajamentul acesteia față de aceste chestiuni sau aplicarea lor efectivă, și trebuie să stabilească efectele pe care această reevaluare le poate avea asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și asupra probelor de audit în general. (A se vedea punctul A23)
18. Dacă auditorul concluzionează că declarațiile scrise nu sunt credibile, acesta trebuie să ia măsuri adecvate, inclusiv să stabilească efectul posibil asupra opiniei din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 (Revizuit)⁴, având

4 ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*.

în vedere dispoziția de la punctul 20 din prezentul ISA.

Declarații scrise solicitate și nefurnizate

19. În situația în care conducerea nu furnizează una sau mai multe dintre declarațiile scrise solicitate, auditorul trebuie:
- (a) Să discute acest aspect cu conducerea;
 - (b) Să reevalueze integritatea conducerii și să evalueze efectul pe care aceasta îl poate avea asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și asupra probelor de audit în general și
 - (c) Să ia măsurile adecvate, inclusiv să stabilească efectul posibil asupra opiniei din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 (Revizuit), având în vedere dispoziția de la punctul 20 din prezentul ISA.

Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii

20. Auditorul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare în conformitate cu ISA 705 (Revizuit) în cazul în care:
- (a) Auditorul concluzionează că există îndoieli suficiente cu privire la integritatea conducerii încât declarațiile scrise prevăzute la punctele 10 și 11 să nu fie credibile, sau
 - (b) Conducerea nu furnizează declarațiile scrise prevăzute la punctele 10 și 11. (A se vedea punctele A26-A27)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Declarații scrise în calitate de probe de audit (A se vedea punctul 3)

- A1. Declarațiile scrise reprezintă o sursă importantă de probe de audit. Atunci când conducerea modifică sau nu furnizează declarațiile scrise solicitate, acest lucru poate alerta auditorul cu privire la posibilitatea existenței unuia sau mai multor aspecte semnificative. Mai mult, în majoritatea cazurilor, o solicitare de declarații, mai degrabă scrise decât verbale, poate determina conducerea să ia în considerare aceste aspecte cu mai multă rigurozitate, îmbunătățind astfel calitatea declarațiilor.

Conducerea de la care sunt solicitate declarații scrise (A se vedea punctul 9)

- A2. Declarațiile scrise sunt solicitate de la persoanele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare. Persoanele respective pot diferi în funcție de structura de guvernanta a entității și de legile sau reglementările relevante; cu toate acestea, conducerea (mai degrabă decât persoanele responsabile cu guvernanta) este de cele mai multe ori partea responsabilă. Prin urmare,

declarațiile scrise pot fi solicitate directorului general și directorului financiar ai entității sau omologilor lor din entitățile care nu utilizează aceste denumiri de funcții. Cu toate acestea, în anumite circumstanțe, alte părți, precum persoanele responsabile cu governanța, sunt, de asemenea, responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.

- A3. Datorită responsabilității lor pentru întocmirea situațiilor financiare și responsabilităților pentru desfășurarea activității entității, ar fi de așteptat ca membrii conducerii să dețină cunoștințe suficiente cu privire la procesul urmat de entitate pentru întocmirea situațiilor financiare și a aserțiunilor din acestea, pe care să își bazeze declarațiile scrise.
- A4. Cu toate acestea, în anumite cazuri, conducerea poate decide să intervieveze alte persoane care participă la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare și a aserțiunilor din acestea, inclusiv persoanele care dețin cunoștințe specializate cu privire la aspectele care fac obiectul declarațiilor scrise solicitate. Astfel de persoane pot include:
- Un actuar responsabil cu evaluările contabile determinate actuarial.
 - Ingineri din cadrul angajaților care ar putea avea responsabilități și cunoștințe specializate cu privire la evaluările privind responsabilitatea pentru mediul înconjurător.
 - Un consilier intern care ar putea furniza informații esențiale privind provizioanele pentru litigii.
- A5. În anumite cazuri, conducerea poate include în declarațiile scrise un text explicativ menit să evidențieze faptul că declarațiile au fost efectuate în deplină cunoștință de cauză și cu bună credință. Este rezonabil ca auditorul să accepte o asemenea formulare dacă acesta este convins că declarațiile sunt efectuate de persoane cu responsabilități și cunoștințe adecvate privind aspectele incluse în declarații.
- A6. Pentru a întări necesitatea ca membrii conducerii să efectueze declarații fundamentate, auditorul poate solicita conducerii să includă în declarațiile scrise confirmarea că a realizat interviurile după cum a considerat adecvat pentru a fi în măsură să facă declarațiile scrise solicitate. Nu se așteaptă ca astfel de interviuri să necesite, de regulă, un alt proces intern formal decât cele deja înlocuite de entitate.

Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii (A se vedea punctele 10-11)

- A7. Probele de audit obținute pe parcursul auditului conform cărora conducerea și-a îndeplinit responsabilitățile la care se face referire la punctele 10 și 11 nu sunt suficiente fără obținerea confirmării din partea conducerii că aceasta consideră că și-a îndeplinit responsabilitățile. Aceasta deoarece auditorul nu este capabil să judece doar pe baza altor probe de audit dacă (membrii conducerii) conducerea a (au) întocmit și prezentat situațiile financiare și a (au) furnizat informații auditorului pe baza asumării și înțelegerii convenite cu privire la

responsabilitățile sale. De exemplu, auditorul nu ar putea să concluzioneze că membrii conducerii i-au furnizat toate informațiile relevante asupra cărora s-a convenit în termenii misiunii de audit fără să întrebe conducerea dacă aceste informații i-au fost furnizate și fără a primi o confirmare în acest sens.

A8. Declarațiile scrise prevăzute la punctele 10 și 11 se bazează pe asumarea și înțelegerea de către conducere a responsabilităților sale convenite în termenii misiunii de audit prin solicitarea unei confirmări potrivit căreia conducerea și-a îndeplinit aceste responsabilități. De asemenea, auditorul îi poate solicita conducerii să reconfirme asumarea și înțelegerea responsabilităților respective în declarațiile scrise. Acest lucru este des întâlnit în anumite jurisdicții, dar în orice eventualitate poate fi deosebit de adecvat atunci când:

- Persoanele care au semnat termenii misiunii de audit în numele entității nu mai au responsabilitățile relevante,
- Termenii misiunii de audit au fost întocmite într-un an anterior,
- Există semnale conform cărora conducerea înțelege greșit responsabilitățile respective, sau
- Schimbările circumstanțelor fac ca această acțiune să fie adecvată.

Consecvent cu dispoziția din ISA 210⁵, o astfel de reconfirmare a asumării și înțelegerii de către conducere a responsabilităților sale nu este realizată sub rezerva unei depline cunoștințe de cauză și cu bună-credință (așa cum este discutat la punctul A5 din prezentul ISA).

Considerente specifice entităților din sectorul public

A9. Mandatele pentru efectuarea auditurilor situațiilor financiare ale entităților din sectorul public ar putea fi mai cuprinzătoare decât cele pentru alte entități. Prin urmare, premisa legată de responsabilitățile conducerii pe baza căreia se efectuează un audit al situațiilor financiare ale unei entități din sectorul public poate determina declarații scrise suplimentare. Acestea pot include declarații scrise care confirmă că tranzacțiile și evenimentele au fost derulate în conformitate cu legile, reglementările sau cu altă autoritate.

Alte declarații scrise (A se vedea punctul 13)

Declarații scrise suplimentare cu privire la situațiile financiare

A10. În completarea declarațiilor scrise prevăzute la punctul 10, auditorul poate considera necesară solicitarea de alte declarații scrise cu privire la situațiile financiare. Astfel de declarații scrise pot completa, dar nu pot face parte din, declarația scrisă prevăzută la punctul 10. Acestea pot include declarații cu privire la următoarele:

- Dacă selectarea și aplicarea politicilor contabile sunt adecvate și
- Dacă aspectele precum cele ce urmează, acolo unde este relevant potrivit cadrului de raportare financiară aplicabil, au fost recunoscute,

5 ISA 210, punctul 6 (b).

evaluate, descrise sau prezentate în conformitate cu cadrul respectiv:

- Planurile sau intențiile care pot afecta valoarea contabilă sau clasificarea activelor și datoriilor,
- Datoriile, atât cele efective, cât și cele contingente,
- Dreptul de proprietate sau controlul asupra activelor, drepturile de retenție sau sarcinile care grevează activele și activele depuse drept gaj și
- Aspecte ale legilor, reglementărilor și acordurilor contractuale care pot afecta situațiile financiare, inclusiv neconformitatea.

Declarații scrise suplimentare cu privire la informațiile furnizate auditorului

A11. În completarea declarațiilor scrise prevăzute la punctul 11, auditorul poate considera necesar să solicite conducerii să furnizeze o declarație scrisă potrivit căreia aceasta i-a comunicat auditorului toate deficiențele din controlul intern despre care conducerea are cunoștință.

Declarații scrise cu privire la aserțiunile specifice

A12. Când obține probe privind, sau evaluează, raționamentele și intențiile, auditorul poate lua în considerare unul sau mai multe dintre aspectele următoare:

- Antecedentele entității privind îndeplinirea intențiilor declarate.
- Motivele entității pentru alegerea unui anumit plan de acțiune.
- Abilitatea entității de a urma un anumit plan de acțiune.
- Existența sau lipsa oricăror informații care ar fi putut fi obținute pe parcursul desfășurării auditului care pot fi contradictorii cu raționamentul sau intenția conducerii.

A13. Mai mult, auditorul poate considera necesar să îi solicite conducerii să furnizeze declarații scrise cu privire la anumite aserțiuni din situațiile financiare, în special pentru a fundamenta o înțelegere pe care auditorul a obținut-o din alte probe de audit cu privire la raționamentul sau intenția conducerii în relație cu o anumită aserțiune sau cu integralitatea acesteia. De exemplu, dacă intenția conducerii este importantă pentru baza de evaluare a investițiilor, este probabil să nu fie posibilă obținerea de probe de audit suficiente și adecvate fără o declarație scrisă a conducerii cu privire la intențiile sale. Deși astfel de declarații scrise furnizează probe de audit necesare, acestea nu furnizează, prin ele însele, probe de audit suficiente și adecvate pentru aserțiunea respectivă.

Comunicarea valorii unui prag (A se vedea punctele 10-11, 13)

A14. ISA 450 prevede ca auditorul să cumuleze denaturările identificate pe parcursul auditului, altele decât cele care sunt evident ne semnificative.⁶ Auditorul poate determina un prag deasupra căruia denaturările să nu poată fi considerate ca fiind evident ne semnificative. În mod similar, auditorul poate

⁶ ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*, punctul 5.

avea în vedere comunicarea către conducere a unui prag în scopul declarațiilor scrise solicitate.

Data declarațiilor scrise și perioada acoperită (perioadele acoperite) de acestea
(A se vedea punctul 14)

- A15. Deoarece declarațiile scrise reprezintă probe de audit necesare, opinia auditorului nu poate fi exprimată și raportul auditorului nu poate fi datat anterior datei declarațiilor scrise. Mai mult, deoarece auditorul este interesat de evenimentele care au loc anterior datei raportului auditorului care ar putea necesita ajustarea sau prezentarea în situațiile financiare, data declarațiilor scrise trebuie să fie cât de apropiată posibil de data raportului auditorului asupra situațiilor financiare, dar nu ulterioară acestora.
- A16. În anumite circumstanțe, poate fi adecvat pentru auditor să obțină o declarație scrisă cu privire la o aserțiune specifică din situațiile financiare pe parcursul auditului. În acest caz, este posibil să fie necesară solicitarea unei declarații scrise actualizate.
- A17. Declarațiile scrise se referă la toate perioadele la care se face referire în raportul auditorului, deoarece este necesar ca membrii conducerii să reafirme că declarațiile scrise pe care le-au făcut în prealabil cu privire la perioadele anterioare își mențin caracterul adecvat. Auditorul și conducerea pot conveni asupra unei forme a declarației scrise care actualizează declarațiile scrise referitoare la perioadele anterioare indicând dacă există orice modificări în declarațiile scrise respective și, dacă da, care sunt aceste modificări.
- A18. Pot apărea situații în care conducerea actuală nu a fost prezentă pe parcursul tuturor perioadelor la care se face referire în raportul auditorului. Persoanele respective pot afirma că nu sunt în poziția de a furniza anumite declarații sau toate declarațiile scrise, deoarece nu erau în funcție pe parcursul acelei perioade. Totuși, acest fapt nu diminuează responsabilitățile persoanelor respective privind situațiile financiare per ansamblu. În consecință, dispoziția ca auditorul să solicite de la aceste persoane declarații scrise care acoperă în întregime perioada relevantă (perioadele relevante) se aplică în continuare.

Forma declarațiilor scrise (A se vedea punctul 15)

- A19. Declarațiile scrise trebuie să fie incluse într-o scrisoare de reprezentare adresată auditorului. Cu toate acestea, în anumite jurisdicții, legile sau reglementările pot prevedea ca membrii conducerii să emită o declarație scrisă publică cu privire la responsabilitățile lor. Deși o astfel de declarație reprezintă o declarație adresată utilizatorilor situațiilor financiare sau autorităților relevante, auditorul poate stabili că aceasta este o formă adecvată de declarație scrisă în ceea ce privește anumite declarații sau toate declarațiile prevăzute la punctul 10 sau 11. În consecință, nu este nevoie ca aspectele relevante acoperite de o astfel de declarație să fie incluse în scrisoarea de reprezentare. Factorii care pot afecta decizia auditorului includ:
- Dacă declarația include confirmarea îndeplinirii responsabilităților la care se face referire la punctele 10 și 11.

- Dacă declarația a fost dată sau aprobată de persoanele de la care auditorul solicită declarațiile scrise relevante.
- Dacă un exemplar al declarației este furnizat auditorului pe cât de aproape posibil de data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare, dar nu ulterior acestei date (a se vedea punctul 14).

A20. O declarație formală de conformitate cu legile sau reglementările sau cu privire la aprobarea situațiilor financiare nu ar conține informații suficiente pentru ca auditorul să fie convins că toate declarațiile necesare au fost făcute cu conștiinciozitate. De asemenea, definirea responsabilităților conducerii în legi sau reglementări nu reprezintă un substitut pentru declarațiile scrise solicitate.

A21. Anexa 2 furnizează un exemplu ilustrativ de scrisoare de reprezentare.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta (A se vedea punctele 10-11, 13)

A22. ISA 260 (Revizuit) prevede ca auditorul să le comunice persoanelor responsabile cu guvernanta declarațiile scrise pe care acesta le-a solicitat conducerii.⁷

Îndoiala cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise și declarații scrise solicitate și nefurnizate

Îndoiala cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise (A se vedea punctele 16-17)

A23. În cazul inconsecvențelor identificate între una sau mai multe declarații scrise și probele de audit obținute dintr-o altă sursă, auditorul poate analiza dacă evaluarea riscului este în continuare adecvată și, în caz contrar, poate revizui evaluarea riscului și stabili natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit pentru a răspunde la riscurile evaluate.

A24. Îndoielile cu privire la competența, integritatea, valorile etice sau diligența conducerii, ori cu privire la angajamentul acesteia față de aceste chestiuni sau aplicarea lor efectivă, îl pot determina pe auditor să concluzioneze că riscul ca membrii conducerii să denatureze situațiile financiare este atât de mare încât poate conduce la imposibilitatea efectuării auditului. Într-un asemenea caz, auditorul poate avea în vedere retragerea din misiune, atunci când retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile, cu excepția cazului în care persoanele responsabile cu guvernanta aplică măsuri corective adecvate. Cu toate acestea, este posibil ca astfel de măsuri să nu fie suficiente pentru a-i permite auditorului să emită o opinie de audit nemodificată.

A25. ISA 230 prevede ca auditorul să documenteze aspectele semnificative care apar pe parcursul auditului, concluziile formulate și raționamentele profesionale semnificative efectuate pentru formularea concluziilor respective.⁸ Este posibil ca auditorul să fi identificat aspecte semnificative cu privire la competența, integritatea, valorile etice sau diligența conducerii ori cu privire la

⁷ ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 16 (c) (ii).

⁸ ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8 (c) și 10.

angajamentul acesteia față de aceste chestiuni sau aplicarea lor efectivă, dar, cu toate acestea, să concluzioneze că declarațiile scrise sunt credibile. Într-un asemenea caz, aspectul semnificativ este documentat în conformitate cu ISA 230.

Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii (A se vedea punctul 20)

- A26. Așa cum este explicat la punctul A7, auditorul nu poate judeca doar pe baza altor probe de audit măsura în care conducerea și-a îndeplinit responsabilitățile la care se face referire la punctele 10 și 11. Prin urmare, dacă, așa cum este descris la punctul 20 (a), auditorul concluzionează că declarațiile scrise cu privire la aceste aspecte nu sunt credibile, sau atunci când conducerea nu furnizează acele declarații scrise, auditorul nu poate să obțină probe de audit suficiente și adecvate. Efectele posibile asupra situațiilor financiare ale unei astfel de incapacități nu sunt limitate la elementele, conturile sau aspectele specifice ale situațiilor financiare și sunt, prin urmare, generalizate. ISA 705 (Revizuit) prevede ca auditorul să invoce imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare în astfel de circumstanțe.⁹
- A27. O declarație scrisă care a fost modificată față de cea solicitată de auditor nu înseamnă neapărat că membrii conducerii nu au furnizat declarația scrisă. Cu toate acestea, motivul care stă la baza unei astfel de modificări poate afecta opinia din raportul auditorului. De exemplu:
- Declarația scrisă cu privire la îndeplinirea de către conducere a responsabilităților sale privind întocmirea situațiilor financiare poate afirma că aceasta consideră că, exceptând neconformitatea semnificativă cu o dispoziție specifică din cadrul de raportare financiară aplicabil, situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu acel cadru. Dispoziția de la punctul 20 nu se aplică deoarece auditorul a concluzionat că au fost furnizate de către conducere declarații scrise credibile. Cu toate acestea, auditorul trebuie să ia în considerare efectele neconformității asupra opiniei din raportul auditorului potrivit ISA 705 (Revizuit).
 - Declarația scrisă cu privire la responsabilitatea conducerii de a furniza auditorului toate informațiile relevante asupra cărora s-a convenit în termenii misiunii de audit poate afirma că aceasta consideră că i-a furnizat auditorului informațiile respective, cu excepția informațiilor distruse într-un incendiu. Dispoziția de la punctul 20 nu se aplică deoarece auditorul a concluzionat că au fost furnizate de către conducere declarații scrise credibile. Cu toate acestea, auditorul trebuie să ia în considerare efectele generalizării informațiilor distruse în incendiu asupra situațiilor financiare și efectul acestora asupra opiniei din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).

9 ISA 705 (Revizuit), punctul 9

Anexa 1

(A se vedea punctul 2)

Lista ISA-urilor care conțin cerințe privind declarațiile scrise

Prezenta anexă identifică punctele din alte ISA-uri care impun declarații scrise referitoare la un subiect specific. Lista nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor și a materialelor privind aplicarea și altor materiale explicative aferente din ISA-uri.

- ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* – punctul 40
- ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare* – punctul 17
- ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului* – punctul 14
- ISA 501, *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate* – punctul 12
- ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente* – punctul 37
- ISA 550, *Părți afiliate* – punctul 26
- ISA 560, *Evenimente ulterioare* – punctul 9
- ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității* – punctul 16 (e)
- ISA 710, *Informații comparative – cifre comparative și situații financiare comparative* – punctul 9
- ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații* – punctul 13 (c)

Anexa 2

(A se vedea punctul A21)

Exemplu de scrisoare de reprezentare

Următorul exemplu de scrisoare include declarațiile scrise prevăzute de prezentul ISA și de alte ISA-uri. În acest exemplu se presupune că Standardele Internaționale de Raportare Financiară constituie cadrul de raportare financiară aplicabil; că dispoziția din ISA 570 (Revizuit)¹ de a obține o declarație scrisă nu este relevantă; și că nu există excepții de la declarațiile scrise solicitate. În cazul în care ar exista excepții, declarațiile ar trebui modificate astfel încât să reflecte excepțiile.

(Antetul entității)

(Către Auditor)

(Data)

Prezenta scrisoare de reprezentare este furnizată în contextul auditului dumneavoastră asupra situațiilor financiare ale Companiei ABC pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 20XX² în scopul exprimării unei opinii cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă*) în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Confirmăm că (în *deplină cunoștință de cauză și cu bună-credință și în urma interviurilor pe care le-am considerat necesare în scopul informării noastre adecvate*):

Situațiile financiare

- Ne-am îndeplinit responsabilitățile, așa cum prevăd termenii misiunii de audit din data de [introduceți data], în ceea ce privește întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară; mai precis, situațiile financiare sunt prezentate fidel (sau *oferă o imagine fidelă*) în conformitate cu acestea.
- Metodele, datele și ipotezele semnificative utilizate de noi în realizarea estimărilor contabile, și a prezentărilor aferente corespund pentru a fi recunoscute, măsurate sau prezentate ca rezonabile, în contextul cadrului de raportare financiară. (ISA 540 (Revizuit))
- Relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate au fost contabilizate și prezentate adecvat, în conformitate cu cerințele Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. (ISA 550)
- Toate evenimentele ulterioare datei situațiilor financiare și pentru care Standardele Internaționale de Raportare Financiară prevăd ajustarea sau prezentarea au fost ajustate sau prezentate. (ISA 560)

1 ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*.

2 În situația în care auditorul raportează cu privire la mai mult de o perioadă, auditorul ajustează data astfel încât scrisoarea să se refere la toate perioadele acoperite de raportul auditorului.

- Efectele denaturărilor necorectate sunt nesemnificative, atât individual, cât și agregate, pentru situațiile financiare ca întreg. O listă a denaturărilor necorectate este anexată prezentei scrisori de reprezentare. (ISA 450)
- [Orice alte aspecte pe care auditorul le poate considera adecvate (a se vedea punctul A10 din prezentul ISA).]

Informațiile furnizate

- V-am furnizat:³
 Accesul la toate informațiile despre care avem cunoștință că sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrările, documentația și alte aspecte, Informațiile suplimentare pe care ni le-ați solicitat în scopul auditului și Accesul nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care ați considerat că este necesar să obțineți probe de audit.
- Toate tranzacțiile au fost înregistrate în registrele contabile și sunt reflectate în situațiile financiare.
- V-am prezentat rezultatele evaluării noastre cu privire la riscul ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei. (ISA 240)
- V-am prezentat toate informațiile cu privire la fraude sau la fraude suspectate de care am luat cunoștință care afectează entitatea și implică:
 - Membrii conducerii,
 - Angajații cu roluri importante în controlul intern, sau
 - Alte persoane, în cazul în care fraudă ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. (ISA 240)
- V-am prezentat toate informațiile cu privire la acuzațiile de fraudă sau fraudă suspectată care afectează situațiile financiare ale entității care au fost comunicate de angajați, foști angajați, analiști, organisme de reglementare sau alte persoane. (ISA 240)
- V-am prezentat toate cazurile cunoscute de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările ale căror efecte ar trebui luate în considerare în întocmirea situațiilor financiare. (ISA 250)
- V-am prezentat identitatea părților afiliate entității și toate relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate de care avem cunoștință. (ISA 550)
- [Orice alte aspecte pe care auditorul le poate considera necesare (a se vedea punctul A11 din prezentul ISA).]

Conducere

Conducere

3 În cazul în care auditorul a inclus în scrisoarea misiunii de audit alte aspecte legate de responsabilitățile conducerii în conformitate cu ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, se poate lua în considerare includerea acestor aspecte în declarațiile scrise din partea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernarea.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 600
CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR
FINANCIARE ALE GRUPULUI (INCLUSIV ACTIVITATEA
AUDITORILOR COMPONENTELOR)

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare ale grupului emise
începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1-6
Data intrării în vigoare.....	7
Obiective	8
Definiții	9-10
Cerințe	
Responsabilitatea	11
Acceptarea și continuarea	12-14
Strategia de audit generală și planul de audit	15-16
Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează	17-18
Înțelegerea auditorului componentei	19-20
Pragul de semnificație	21-23
Răspunsul la riscurile evaluate	24-31
Procesul de consolidare	32-37
Evenimente ulterioare	38-39
Comunicarea cu auditorul componentei	40-41
Evaluarea suficienței și a caracterului adecvat al probelor de audit obținute	42-45
Comunicarea cu conducerea grupului și cu persoanele responsabile cu governanța grupului	46-49
Documentarea	50

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Componentele care fac obiectul auditului prin statut, reglementare sau din alt motiv	A1
Definiții	A2-A7
Responsabilitatea	A8-A9
Acceptarea și continuarea	A10-A21
Strategia de audit generală și planul de audit	A22
Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează	A23-A31
Înțelegerea auditorului componentei	A32-A41
Pragul de semnificație	A42-A46
Răspunsul la riscurile evaluate	A47-A55
Procesul de consolidare	A56
Comunicarea cu auditorul componentei	A57-A60
Evaluarea suficienței și a caracterului adecvat al probelor de audit obținute	A61-A63
Comunicarea cu conducerea grupului și cu persoanele responsabile cu governanța grupului	A64-A66
Anexa 1: Exemplu de raport al auditorului independent în cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului	
Anexa 2: Exemple de aspecte pe care le înțelege echipa misiunii la nivelul grupului	
Anexa 3: Exemple de condiții sau evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului	
Anexa 4: Exemple de confirmări ale auditorului componentei	
Anexa 5: Aspecte necesare și suplimentare incluse în scrisoarea de instrucțiuni a echipei misiunii la nivelul grupului	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.*

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri) se aplică auditurilor grupului. Prezentul ISA tratează subiectul considerentelor speciale care se aplică auditurilor grupului, în special a celor în care sunt implicați auditorii componentelor.
2. Un auditor poate considera acest ISA, adaptat după cum este necesar în funcție de circumstanțe, util în cazul în care auditorul implică alți auditori în auditul unor situații financiare care nu sunt situații financiare ale unui grup. De exemplu, un auditor poate implica un alt auditor pentru a asista la inventariere sau a inspecta imobilizările corporale aflate la o locație îndepărtată.
3. Unui auditor al unei componente i se poate impune prin statut, reglementare sau din alt motiv să exprime o opinie de audit asupra situațiilor financiare ale unei componente. Echipa misiunii la nivelul grupului poate decide să folosească probele de audit care stau la baza fundamentării opiniei de audit asupra situațiilor financiare ale componenteii pentru a furniza probe de audit pentru auditul grupului, dar cu toate acestea cerințele prezentului ISA se aplică în continuare. (A se vedea punctul A1)
4. În conformitate cu ISA 220¹, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să se asigure că persoanele care efectuează misiunea de audit la nivelul grupului, inclusiv auditorii componentelor, au la nivel colectiv competența și aptitudinile necesare. Partenerul de misiune la nivelul grupului este, de asemenea, responsabil pentru coordonarea, supravegherea și executarea misiunii de audit la nivelul grupului.
5. Partenerul de misiune la nivelul grupului aplică cerințele din ISA 220 indiferent dacă echipa misiunii la nivelul grupului sau auditorul unei componente desfășoară activități cu privire la informațiile financiare ale unei componente. Prezentul ISA asistă partenerul de misiune la nivelul grupului în vederea respectării cerințelor din ISA 220 în cazul în care auditorii componentelor desfășoară activități cu privire la informațiile financiare ale componentelor.
6. Riscul de audit depinde de riscul de denaturare semnificativă a situațiilor financiare și de riscul ca auditorul să nu detecteze astfel de denaturări.² Într-un audit al grupului, acesta cuprinde riscul ca auditorul unei componente să nu detecteze o denaturare în informațiile financiare ale componenteii care poate cauza o denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului și riscul ca echipa misiunii la nivelul grupului să nu detecteze această denaturare. Prezentul ISA explică aspectele pe care echipa misiunii la nivelul grupului le ia în considerare la stabilirea naturii, a plasării în timp și a amplitudinii implicării sale în procedurile de evaluare a riscului și a procedurilor suplimentare de

1 ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctele 14-15.

2 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul A34.

audit realizate de auditorii componentelor asupra informațiilor financiare ale componentelor. Scopul acestei implicări este de a obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să se bazeze opinia de audit asupra situațiilor financiare ale grupului.

Data intrării în vigoare

7. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare ale grupului emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiective

8. Obiectivele auditorului sunt:
- (a) Să stabilească dacă acționează ca auditor al situațiilor financiare ale grupului și
 - (b) Dacă acționează ca auditor al situațiilor financiare ale grupului:
 - (i) Să comunice în mod clar cu auditorii componentelor despre aria de acoperire și plasarea în timp a activității lor privind informațiile financiare corespunzătoare componentelor și constatările acestora și
 - (ii) Să obțină probe de audit suficiente și adecvate privind informațiile financiare ale componentelor și procesul de consolidare pentru a exprima o opinie asupra măsurii în care situațiile financiare ale grupului sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil.

Definiții

9. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Componentă – O entitate sau o activitate de afaceri pentru care conducerea grupului sau a componentei întocmește informații financiare care trebuie incluse în situațiile financiare ale grupului. (A se vedea punctele A2-A4)
 - (b) Auditorul componentei – Un auditor care, la cererea echipei misiunii la nivelul grupului, efectuează activități cu privire la informațiile financiare aferente unei componente pentru auditul grupului. (A se vedea punctul A7)
 - (c) Conducerea componentei – Conducerea responsabilă pentru întocmirea informațiilor financiare ale unei componente.
 - (d) Pragul de semnificație al componentei – Pragul de semnificație al unei componente determinat de echipa misiunii la nivelul grupului.
 - (e) Grup – Toate componentele ale căror informații financiare sunt incluse în situațiile financiare ale grupului. Un grup are întotdeauna mai mult de o componentă.

- (f) Auditul grupului – Auditul situațiilor financiare ale grupului.
 - (g) Opinie de audit la nivelul grupului – Opinia de audit asupra situațiilor financiare ale grupului.
 - (h) Partener de misiune la nivelul grupului – Partenerul sau altă persoană din cadrul firmei care este responsabil(ă) pentru misiunea de audit la nivelul grupului și efectuarea acesteia, precum și pentru raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului emis în numele firmei. În cazul în care auditori comuni efectuează auditul grupului, partenerii misiunii comune și echipele lor de misiune constituie împreună partenerul de misiune la nivelul grupului și echipa misiunii la nivelul grupului. Totuși, prezentul ISA nu tratează relația dintre auditorii care efectuează auditul grupului în parteneriat sau activitatea pe care o realizează un auditor asociat în legătură cu activitatea celui alt auditor asociat.
 - (i) Echipa misiunii la nivelul grupului – Partenerii, inclusiv partenerul de misiune la nivelul grupului, și angajații care stabilesc strategia de audit generală a grupului, comunică cu auditorii componentelor, desfășoară activități pentru procesul de consolidare și evaluează concluziile rezultate din probele de audit ca bază pentru formarea unei opinii asupra situațiilor financiare ale grupului.
 - (j) Situațiile financiare ale grupului – Situații financiare care cuprind informații financiare pentru mai mult de o componentă. Termenul „situații financiare ale grupului” se referă, de asemenea, la situațiile financiare combinate care agregă informațiile financiare întocmite de componentele care nu au o societate-mamă, dar se află sub control comun.
 - (k) Conducerea grupului – Conducerea responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare ale grupului.
 - (l) Controale la nivelul grupului – Controale concepute, implementate și menținute de conducerea grupului asupra raportării financiare a grupului.
 - (m) Componentă semnificativă – O componentă identificată de echipa misiunii la nivelul grupului (i) care are o importanță financiară individuală pentru grup sau (ii) care, ca urmare a naturii sau a circumstanțelor sale specifice, va include, probabil, riscuri importante de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. (A se vedea punctele A5-A6)
10. Referirea la „cadru de raportare financiară aplicabil” înseamnă cadrul de raportare financiară care se aplică situațiilor financiare ale grupului. Referirea la „procesul de consolidare” include:
- (a) Recunoașterea, măsurarea, prezentarea și raportarea informațiilor financiare ale componentelor în situațiile financiare ale grupului prin

consolidare, consolidarea proporțională, ori prin metodele contabile de punere în echivalență sau ale costului și

- (b) Agregarea în situațiile financiare combinate a informațiilor financiare ale componentelor care nu au o societate-mamă, dar se află sub control comun.

Cerințe

Responsabilitatea

11. Partenerul de misiune la nivelul grupului este responsabil pentru coordonarea, supervizarea și realizarea misiunii de audit la nivelul grupului în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile precum și pentru faptul că raportul de audit emis este adecvat circumstanțelor date.³ Prin urmare, raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului nu trebuie să facă referire la auditorul unei componente, cu excepția cazului în care o astfel de referire este prevăzută de legislație sau reglementări. Atunci când o asemenea trimitere este impusă de legislație sau reglementări, raportul auditorului trebuie să precizeze că trimiterea respectivă nu diminuează responsabilitatea partenerului de misiune la nivelul grupului sau a firmei partenerului de misiune la nivelul grupului pentru opinia de audit la nivelul grupului. (A se vedea punctele A8-A9)

Acceptarea și continuarea

12. La aplicarea ISA 220, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să stabilească dacă se poate aștepta în mod rezonabil să fie obținute probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu procesul de consolidare și informațiile financiare ale componentelor pe care se fundamentează opinia de audit la nivelul grupului. În acest scop, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să înțeleagă grupul, componentele sale și mediile în care acestea activează, suficient pentru a identifica entitățile care ar putea fi componente semnificative. În cazul în care auditorii componentelor vor efectua muncă cu privire la informațiile financiare ale acestor componente, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să evalueze dacă echipa misiunii la nivelul grupului va putea fi implicată în activitatea respectivilor auditori ai componentelor într-o astfel de măsură necesară pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate. (A se vedea punctele A10-A12)
13. Dacă partenerul de misiune la nivelul grupului concluzionează că:
 - (a) nu va fi posibil ca echipa misiunii la nivelul grupului să obțină probe de audit suficiente și adecvate din cauza restricțiilor impuse de conducerea grupului și
 - (b) efectul posibil al acestei incapacități va fi imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare ale grupului,⁴

3 ISA 220, punctul 15.

4 ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent.*

partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie fie:

- (a) în cazul unei misiuni noi, să nu accepte misiunea, sau, în cazul unei misiuni recurente, să se retragă din misiune, acolo unde legile sau reglementările aplicabile permit retragerea, fie
- (b) când legea sau reglementările interzic unui auditor să refuze o misiune sau când retragerea dintr-o misiune nu este posibilă în alt mod, după efectuarea auditului situațiilor financiare ale grupului, în măsura în care este posibil, să invoce imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare ale grupului. (A se vedea punctele A13-A19)

Termenii misiunii

14. Partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să convină asupra termenilor misiunii de audit la nivelul grupului în conformitate cu ISA 210.⁵ (A se vedea punctele A20-A21)

Strategia de audit generală și planul de audit

15. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să stabilească o strategie de audit generală la nivelul grupului și să elaboreze un plan de audit la nivelul grupului în conformitate cu ISA 300.⁶
16. Partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să revizuiască strategia de audit generală la nivelul grupului și planul de audit la nivelul grupului. (A se vedea punctul A22)

Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează

17. Auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.⁷ Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie:
 - (a) Să-și îmbunătățească înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor acestora, inclusiv a controalelor la nivel de grup, obținută în timpul etapei de acceptare sau de continuare a relațiilor cu grupul și
 - (b) Să înțeleagă procesul de consolidare, inclusiv instrucțiunile emise de conducerea grupului către componente. (A se vedea punctele A23-A29)
18. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să obțină o înțelegere suficientă pentru:
 - (a) A confirma sau revizui identificarea inițială a componentelor care ar putea fi semnificative și

5 ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit.*

6 ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctele 7-12.

7 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.*

- (b) A evalua riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, cauzată fie de fraudă, fie de eroare.⁸ (A se vedea punctele A30-A31)

Înțelegerea auditorului componentei

- 19. Dacă echipa misiunii la nivelul grupului intenționează să solicite auditorului unei componente să efectueze activități cu privire la informațiile financiare ale unei componente, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să cunoască următoarele: (A se vedea punctele A32-A35)
 - (a) Dacă auditorul componentei înțelege și va respecta cerințele etice relevante pentru auditul grupului și, în special, dacă este independent. (A se vedea punctul A37)
 - (b) Competența profesională a auditorului componentei. (A se vedea punctul A38)
 - (c) Dacă echipa misiunii la nivelul grupului va putea să se implice în activitatea auditorului componentei în măsura necesară pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate.
 - (d) Dacă auditorul componentei acționează într-un mediu de reglementare care supraveghează în mod activ auditorii. (A se vedea punctul A36)
- 20. Dacă auditorul componentei nu îndeplinește cerințele privind independența relevante pentru un audit al grupului, sau echipa misiunii la nivelul grupului are îndoieli serioase cu privire la alte aspecte menționate la punctul 19 (a)-(c), echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate referitoare la informațiile financiare ale componentei fără a solicita ca auditorul componentei să efectueze activități cu privire la informațiile financiare ale acelei componente. (A se vedea punctele A39-A41)

Pragul de semnificație

- 21. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să determine următoarele: (A se vedea punctul A42)
 - (a) Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului ca întreg la stabilirea strategiei de audit generale la nivelul grupului.
 - (b) Dacă, în circumstanțele specifice grupului, există anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații în situațiile financiare ale grupului pentru care se preconizează, în mod rezonabil, că denaturările cu o valoare mai mică decât pragul de semnificație stabilit la nivelul situațiilor financiare ale grupului ca întreg vor influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare ale grupului, nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație ce vor fi aplicate pentru respectivele clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații.

8 ISA 315 (Revizuit).

- (c) Pragul de semnificație al componentei pentru componentele asupra cărora auditorii componentelor vor desfășura un audit sau o revizuire în scopul auditului la nivelul grupului. Pentru a reduce la un nivel suficient de scăzut probabilitatea ca valoarea totală a denaturărilor necorectate sau nedetectate din situațiile financiare ale grupului să depășească pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului ca întreg, pragul de semnificație al componentei trebuie să fie mai mic decât pragul de semnificație al situațiilor financiare ale grupului ca întreg. (A se vedea punctele A43-A44)
 - (d) Pragul peste care denaturările nu pot fi considerate în mod clar nesemnificative pentru situațiile financiare ale grupului. (A se vedea punctul A45)
22. În cazul în care auditorii componentelor vor efectua un audit în scopul auditului grupului, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze gradul de adecvare a pragului de semnificație funcțional determinat la nivelul componentei. (A se vedea punctul A46)
23. Dacă o componentă face obiectul unui audit prin statut, reglementare sau din alt motiv, iar echipa misiunii la nivelul grupului decide să folosească respectivul audit pentru furnizarea de probe de audit pentru auditul grupului, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să determine dacă:
- (a) pragul de semnificație stabilit pentru situațiile financiare ale componentei ca întreg și
 - (b) pragul de semnificație funcțional la nivelul componentei respectă cerințele prezentului ISA.

Răspunsul la riscurile evaluate

24. Auditorul trebuie să elaboreze și să implementeze răspunsuri adecvate pentru a aborda riscurile evaluate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare.⁹ Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să stabilească tipul de activități care urmează a fi efectuate de către echipa misiunii la nivelul grupului, sau de către auditorii componentelor în numele său, asupra informațiilor financiare ale componentelor (a se vedea punctele 26-29). Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să stabilească, de asemenea, natura, plasarea în timp și amploarea implicării sale în activitatea auditorilor componentelor (a se vedea punctele 30-31).
25. Dacă natura, plasarea în timp și amploarea activității care urmează a fi desfășurată în procesul de consolidare sau informațiile financiare ale componentelor se bazează pe perspectiva potrivit căreia controalele la nivelul grupului funcționează în mod eficace, sau dacă doar procedurile de fond în sine nu pot oferi probe de audit suficiente și adecvate la nivelul aserțiunilor, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să testeze sau să solicite auditorului componentei să testeze eficacitatea operațională a acestor controale.

⁹ ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*.

Stabilirea tipului de activitate care urmează să fie efectuată cu privire la informațiile financiare ale componentei (A se vedea punctul A47)

Componente semnificative

26. Pentru o componentă care este semnificativă datorită importanței financiare individuale pentru grup, echipa misiunii la nivelul grupului, sau auditorul componentei în numele acesteia, trebuie să desfășoare un audit al informațiilor financiare ale componentei folosind pragul de semnificație al componentei.
27. Pentru o componentă care este semnificativă datorită faptului că este probabil să includă riscuri semnificative de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului din cauza naturii sau a circumstanțelor sale specifice, echipa misiunii la nivelul grupului, sau auditorul componentei în numele acesteia, trebuie să desfășoare una sau mai multe dintre următoarele:
 - (a) Un audit al informațiilor financiare ale componentei folosind pragul de semnificație al componentei.
 - (b) Un audit asupra unuia sau mai multor solduri ale conturilor, uneia sau mai multor clase de tranzacții sau prezentări de informații în legătură cu riscurile semnificative probabile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. (A se vedea punctul A48)
 - (c) Proceduri de audit specificate legate de riscurile semnificative probabile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. (A se vedea punctul A49)

Componente care nu sunt componente semnificative

28. Pentru componentele care nu sunt componente semnificative, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să efectueze proceduri analitice la nivelul grupului. (A se vedea punctul A50)
29. Dacă echipa misiunii la nivelul grupului consideră că nu pot fi obținute probe de audit suficiente și adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului din:
 - (a) munca efectuată asupra informațiilor financiare ale componentelor semnificative,
 - (b) munca efectuată asupra controalelor la nivelul grupului și a procesului de consolidare și
 - (c) procedurile analitice desfășurate la nivelul grupului,echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să selecteze componentele care nu sunt semnificative și trebuie să efectueze, sau să solicite auditorului unei componente să efectueze, una sau mai multe dintre acțiunile următoare asupra informațiilor financiare ale componentelor individuale selectate: (A se vedea punctele A51-A53)
 - Un audit al informațiilor financiare ale componentei folosind pragul de semnificație al componentei.

- Un audit al unuia sau mai multor solduri ale conturilor, uneia sau mai multor clase de tranzacții sau prezentări de informații.
- O revizuire a informațiilor financiare ale componentei folosind pragul de semnificație al componentei.
- Proceduri specificate.

Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să varieze selecția componentelor pe parcursul unei perioade de timp.

Implicarea în activitatea desfășurată de auditorii componentelor (A se vedea punctele A54-A55)

Componente semnificative – evaluarea riscului

30. Dacă auditorul unei componente efectuează un audit al informațiilor financiare ale unei componente semnificative, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să fie implicată în evaluarea riscului efectuată de către auditorul componentei pentru a identifica riscurile semnificative de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. Natura, plasarea în timp și amploarea acestei implicări sunt afectate de înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a activității auditorului componentei, dar trebuie să cuprindă cel puțin:
- (a) Discutarea cu auditorul componentei sau cu conducerea componentei a activităților de afaceri ale componentei care sunt semnificative pentru grup,
 - (b) Discutarea cu auditorul componentei a riscului ca respectiva componentă să conțină denaturări semnificative ale informațiilor financiare cauzate fie de fraudă, fie de eroare și
 - (c) Revizuirea documentației auditorului componentei cu privire la riscurile semnificative identificate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. Această documentație poate fi sub forma unui memorandum care reflectă concluzia auditorului componentei cu privire la riscurile semnificative identificate.

Riscurile semnificative identificate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului – proceduri suplimentare de audit

31. Dacă au fost identificate riscuri importante de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului într-o componentă în privința căreia un auditor al unei componente își desfășoară activitatea, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze gradul de adecvare a aplicării unor proceduri suplimentare de audit ca răspuns la riscurile semnificative identificate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. În baza înțelegerii auditorului componentei, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să stabilească dacă este necesar să fie implicată în procedurile suplimentare de audit.

Procesul de consolidare

32. În conformitate cu punctul 17, echipa misiunii la nivelul grupului înțelege controalele la nivelul grupului și procesul de consolidare, inclusiv instrucțiunile emise de conducerea grupului către componente. În conformitate cu punctul 25, echipa misiunii la nivelul grupului, sau auditorul componentei la solicitarea echipei misiunii la nivelul grupului, testează eficacitatea operațională a controalelor la nivelul grupului dacă natura, plasarea în timp și amploarea activităților efectuate în privința procesului de consolidare se bazează pe ipoteza eficacității operaționale a funcționării controalelor la nivelul grupului sau dacă numai procedurile de fond în sine nu pot oferi probe de audit suficiente și adecvate la nivelul aserțiunilor.
33. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri suplimentare de audit asupra procesului de consolidare, ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului care reies din procesul de consolidare. Acestea trebuie să cuprindă evaluarea măsurii în care toate componentele au fost incluse în situațiile financiare ale grupului.
34. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze gradul de adecvare, exhaustivitatea și acuratețea ajustărilor și reclasificărilor de consolidare și trebuie să evalueze dacă există posibili factori de risc de fraudă sau indicatori privind posibilul subiectivism al conducerii. (A se vedea punctul A56)
35. Dacă informațiile financiare ale unei componente nu au fost întocmite în conformitate cu aceleași politici contabile aplicate în cazul situațiilor financiare ale grupului, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze dacă informațiile financiare ale componentei au fost ajustate în mod corespunzător în scopul întocmirii și prezentării situațiilor financiare ale grupului.
36. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să stabilească dacă informațiile financiare identificate în comunicarea cu auditorului componentei (a se vedea punctul 41 (c)) sunt informațiile financiare încorporate în situațiile financiare ale grupului.
37. Dacă situațiile financiare ale grupului cuprind situații financiare ale unei componente în cadrul căreia sfârșitul perioadei de raportare financiară diferă de cea al grupului, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze dacă acelor situații financiare le-au fost făcute ajustările corespunzătoare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Evenimente ulterioare

38. În cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului sau auditorii componentelor auditează informațiile financiare ale componentelor, echipa misiunii la nivelul grupului sau auditorii componentelor trebuie să efectueze proceduri menite să identifice evenimentele care au loc la componentele respective între datele informațiilor financiare ale componentelor și data raportului auditorului asupra

situațiilor financiare ale grupului, și care ar putea impune ajustări ale situațiilor financiare sau prezentări de informații în situațiile financiare ale grupului.

39. În cazul în care auditorii componentelor efectuează alte activități decât audituri ale informațiilor financiare ale componentelor, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să solicite auditorilor componentelor să înștiințeze echipa misiunii la nivelul grupului dacă au cunoștință de evenimente ulterioare care ar putea necesita ajustări sau prezentări de informații situațiile financiare ale grupului .

Comunicarea cu auditorul componentei

40. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să comunice cerințele sale auditorului componentei în timp util. Această comunicare trebuie să stabilească activitatea care se va desfășura, utilizarea care îi va fi dată respectivei activități, precum și forma și conținutul comunicării auditorului componentei cu echipa misiunii la nivelul grupului. Totodată, trebuie să cuprindă următoarele: (A se vedea punctele A57, A58, A60)
- (a) Solicitarea ca auditorul componentei, care cunoaște contextul în care echipa misiunii la nivelul grupului va folosi rezultatele activității auditorului componentei, să confirme faptul că va coopera cu echipa misiunii la nivelul grupului. (A se vedea punctul A59)
 - (b) Cerințele etice relevante pentru auditul grupului și, în special, cerințele privind independența.
 - (c) În cazul unui audit sau al unei revizuirii al/a informațiilor financiare ale componentei, pragul de semnificație al componentei (și, acolo unde este aplicabil, nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații) și pragul peste care denaturările nu pot fi considerate evident ne semnificative pentru situațiile financiare ale grupului.
 - (d) Riscurile semnificative identificate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, care sunt relevante pentru activitatea auditorului componentei. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să solicite auditorului componentei să comunice în timp util orice alte riscuri semnificative de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, identificate în cadrul componentei și răspunsurile auditorului componentei la astfel de riscuri.
 - (e) O listă a părților afiliate întocmită de conducerea grupului și orice alte părți afiliate de care echipa misiunii la nivelul grupului are cunoștință. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să solicite auditorului componentei să comunice în timp util părțile afiliate neidentificate anterior de către conducerea grupului sau echipa misiunii la nivelul grupului. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să stabilească dacă este necesară prezentarea acestor părți afiliate suplimentare altor auditori ai componentelor.

41. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să solicite auditorului componentei să comunice aspectele relevante pentru concluzia echipei misiunii la nivelul grupului cu privire la auditul grupului. Această comunicare trebuie să includă: (A se vedea punctul A60)
- (a) Dacă auditorul componentei s-a conformat cu cerințele etice relevante pentru auditul grupului, inclusiv independența și competența profesională,
 - (b) Dacă auditorul componentei s-a conformat cu cerințele echipei misiunii la nivelul grupului,
 - (c) Identificarea informațiilor financiare ale componentei cu privire la care raportează auditorul componentei,
 - (d) Informații cu privire la cazurile de neconformitate cu legislația sau reglementările care pot provoca denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ale grupului,
 - (e) O listă a denaturărilor necorectate ale informațiilor financiare ale componentei (lista nu trebuie să conțină denaturările aflate sub pragul privind denaturările evident ne semnificative comunicat de către echipa misiunii la nivelul grupului (a se vedea punctul 40 (c)),
 - (f) Indicatorii unui posibil subiectivism al conducerii,
 - (g) Descrierea oricărei deficiențe semnificative identificate în controlul intern la nivelul componentei,
 - (h) Alte aspecte semnificative pe care auditorul componentei le-a comunicat sau preconizează că le va comunica persoanelor responsabile cu guvernanta componentei, inclusiv cazurile de fraudă sau suspiciunea de fraudă care implică conducerea componentei, angajații cu roluri importante în controlul intern la nivelul componentei sau alte persoane în cazul în care fraudă a dus la o denaturare semnificativă a informațiilor financiare ale componentei,
 - (i) Orice alte aspecte care pot fi relevante pentru auditul grupului sau asupra cărora auditorul componentei dorește să atragă atenția echipei misiunii la nivelul grupului, inclusiv excepțiile notate în declarațiile scrise pe care auditorul componentei le-a solicitat din partea conducerii componentei și
 - (j) Constatările generale, concluziile sau opiniile auditorului componentei.

Evaluarea suficienței și caracterul adecvat al probelor de audit obținute

Evaluarea comunicării auditorilor componentelor și a caracterului adecvat al activității lor

42. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze comunicarea auditorului componentei (a se vedea punctul 41). Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie:

- (a) Să discute aspectele semnificative care decurg din această evaluare cu auditorul componente, conducerea componente sau conducerea grupului, după caz și
 - (b) Să determine dacă este necesar să revizuiască alte părți relevante ale documentației de audit a auditorului componente. (A se vedea punctul A61)
43. Dacă echipa misiunii la nivelul grupului ajunge la concluzia că activitatea auditorului componente este insuficientă, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să stabilească ce proceduri suplimentare se vor efectua și dacă acestea vor fi efectuate de auditorul componente sau de echipa misiunii la nivelul grupului.

Suficiența și caracterul adecvat ale probelor de audit

44. Auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut astfel încât să poată ajunge la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia de audit.¹⁰ Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate în urma procedurilor de audit efectuate pentru procesul de consolidare și a activității efectuate de echipa misiunii la nivelul grupului și de auditorii componentelor cu privire la informațiile financiare ale componentelor, pe care să se fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului. (A se vedea punctul A62)
45. Partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să evalueze efectul asupra opiniei de audit a grupului al oricăror denaturări necorectate (fie identificate de echipa misiunii la nivelul grupului, fie comunicate de auditorii componentelor) și a cazurilor în care nu a fost posibilă obținerea de probe de audit suficiente și adecvate. (A se vedea punctul A63)

Comunicarea cu conducerea grupului și cu persoanele responsabile cu guvernarea grupului

Comunicarea cu conducerea grupului

46. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să determine care dintre deficiențele identificate în controlul intern să fie comunicate persoanelor responsabile cu guvernarea și conducerii grupului în conformitate cu ISA 265.¹¹ Pentru a stabili acest aspect, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să ia în considerare:
- (a) Deficiențele în controlul intern la nivelul grupului pe care echipa misiunii la nivelul grupului le-a identificat,
 - (b) Deficiențele în controlul intern pe care echipa misiunii la nivelul grupului le-a identificat în controalele interne ale componentelor și

10 ISA 200, punctul 17.

11 ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernarea și către conducere.*

- (c) Deficiențele în controlul intern pe care auditorii componentelor le-au adus în atenția echipei misiunii la nivelul grupului.
47. În cazul în care o fraudă a fost identificată de către echipa misiunii la nivelul grupului sau a fost adusă în atenția acesteia de către auditorul unei componente (a se vedea punctul 41 (h)), sau informații care indică faptul că ar putea exista o fraudă, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să comunice acest lucru în timp util către nivelul adecvat al conducerii grupului pentru a-i informa pe cei care au responsabilitatea principală pentru prevenirea și detectarea fraudelor cu privire la aspectele relevante pentru responsabilitățile pe care le au. (A se vedea punctul A64)
48. Auditorului unei componente i se poate impune prin statut, reglementare sau din alt motiv să exprime o opinie de audit asupra situațiilor financiare ale componenteii. În acest caz, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să solicite conducerii grupului să informeze conducerea componenteii asupra oricăror aspecte despre care echipa misiunii la nivelul grupului ia cunoștință și care ar putea fi semnificative pentru situațiile financiare ale componenteii, dar care s-ar putea să nu fie cunoscute de conducerea componenteii. În cazul în care conducerea grupului refuză să comunice acest aspect conducerii componenteii, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să discute aspectul cu persoanele responsabile cu governanța grupului. Dacă aspectul rămâne nerezolvat, echipa misiunii la nivelul grupului, ținând cont de considerentele legale și de confidențialitate profesională, trebuie să analizeze posibilitatea sfătuirii auditorului componenteii de a nu emite raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale componenteii până la rezolvarea aspectului. (A se vedea punctul A65)

Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța grupului

49. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să comunice următoarele aspecte persoanelor responsabile cu governanța grupului, în plus față de cele prevăzute de ISA 260 (Revizuit)¹² și alte ISA-uri: (A se vedea punctul A66)
- (a) O prezentare generală a tipului de activitate care va fi efectuată pentru informațiile financiare ale componentelor.
 - (b) O prezentare generală a naturii implicării planificate a echipei misiunii la nivelul grupului în activitatea care urmează a fi efectuată de către auditorii componentelor cu privire la informațiile financiare ale componentelor semnificative.
 - (c) Situațiile în care evaluarea activității auditorului componenteii realizată de echipa misiunii la nivelul grupului a generat preocupări cu privire la calitatea activității auditorului.
 - (d) Orice limitări impuse auditului grupului, de exemplu, cazul în care accesul la informații al echipei misiunii la nivelul grupului este posibil să fi fost restricționat.

¹² ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța*.

- (e) Frauda sau suspiciunile de fraudă la nivelul conducerii grupului, conducerii componentei, angajaților cu roluri semnificative în controalele la nivelul grupului sau al altor persoane în cazul în care fraudă a generat o denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului.

Documentarea

50. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să includă în documentația de audit următoarele aspecte:¹³
- (a) O analiză a componentelor, indicându-le pe cele care sunt semnificative, și tipul activităților efectuate cu privire la informațiile financiare ale componentelor.
 - (b) Natura, plasarea în timp și amploarea implicării echipei misiunii la nivelul grupului în activitatea efectuată de auditorii componentelor pentru componentele semnificative, inclusiv, după caz, revizuirea de către echipa misiunii la nivelul grupului a părților relevante ale documentației de audit a auditorilor componentelor și a concluziilor aferente.
 - (c) Comunicările în scris între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorii componentelor cu privire la cerințele echipei misiunii la nivelul grupului.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Componentele care fac obiectul auditului prin statut, reglementare sau din alt motiv (A se vedea punctul 3)

- A1. Factorii care ar putea afecta decizia echipei misiunii la nivelul grupului de a utiliza sau nu un audit obligatoriu prin statut, reglementare sau din alt motiv pentru a furniza probe de audit pentru auditul grupului includ următoarele:
- Diferențe între cadrul de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare ale componentei și cel aplicat la întocmirea situațiilor financiare ale grupului.
 - Diferențe între standardele de audit și alte standarde aplicate de auditorul componentei și cele aplicate în auditul situațiilor financiare ale grupului.
 - Dacă auditul situațiilor financiare ale componentei va fi finalizat la timp pentru a respecta programul de raportare al grupului.

¹³ ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6.

Definiții

Componentă (A se vedea punctul 9 (a))

- A2. Structura unui grup afectează modul în care sunt identificate componentele. De exemplu, sistemul de raportare financiară al grupului poate fi bazat pe o structură organizațională care prevede ca informațiile financiare să fie întocmite de societatea-mamă și de una sau mai multe filiale, asocieri în participație sau entități în care s-a investit, contabilizate prin metoda punerii în echivalență sau metoda costului; de un sediu principal și de una sau mai multe divizii sau sucursale; ori de o combinație a acestora. Totuși, unele grupuri își pot organiza sistemul de raportare financiară după funcții, procese, produse sau servicii (sau după grupuri de produse sau servicii) ori locațiile geografice. În aceste cazuri, entitatea sau activitatea de afaceri pentru care conducerea grupului sau a componentei întocmește informații financiare care sunt incluse în situațiile financiare ale grupului ar putea fi o funcție, un proces, un produs sau un serviciu (sau un grup de produse sau servicii) sau o locație geografică.
- A3. Pot exista niveluri diferite de componente în sistemul de raportare financiară al grupului, caz în care ar putea fi mai adecvată identificarea componentelor la anumite niveluri de agregare decât individual.
- A4. Componentele agregate la un anumit nivel pot constitui o componentă în scopul auditului grupului; totuși, o astfel de componentă ar putea, de asemenea, să întocmească situații financiare ale grupului care să includă informații financiare ale componentelor pe care le cuprinde (mai exact, un subgrup). Prin urmare, prezentul ISA ar putea fi aplicat de diferiți parteneri de misiune la nivelul grupului și de diferite echipe ale misiunii la nivelul grupului pentru diverse subgrupuri dintr-un grup mai mare.

Componentă semnificativă (A se vedea punctul 9 (m))

- A5. De regulă, pe măsură ce importanța financiară individuală a unei componente crește, cresc riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. Echipa misiunii la nivelul grupului poate aplica un procentaj la un reper selectat pentru a ajuta la identificarea componentelor importante individual din punct de vedere financiar. Identificarea unui reper și stabilirea procentajului care va fi aplicat implică exercitarea raționamentului profesional. În funcție de natura și circumstanțele grupului, reperate adecvate ar putea include activele, datoriile, fluxurile de trezorerie, profitul sau cifra de afaceri ale grupului. De exemplu, echipa misiunii la nivelul grupului ar putea considera că toate componentele care depășesc 15% din reperul selectat sunt componente semnificative. Cu toate acestea, un procentaj mai mic sau mai mare ar putea fi considerat adecvat în funcție de circumstanțe.
- A6. Echipa misiunii la nivelul grupului ar putea identifica, de asemenea, o componentă ca având o probabilitate mare de a cuprinde riscuri semnificative de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului ca urmare a naturii sau a circumstanțelor sale specifice (mai exact, riscuri care impun

considerente speciale de audit¹⁴). De exemplu, o componentă ar putea fi responsabilă de tranzacționarea pe piața valutară și astfel să expună grupul la riscuri semnificative de denaturare semnificativă, chiar dacă altfel respectiva componentă nu are importanță individuală din punct de vedere financiar pentru grup.

Auditorul componentei (A se vedea punctul 9 (b))

- A7. Un membru al echipei misiunii la nivelul grupului poate efectua activități cu privire la informațiile financiare ale unei componente pentru auditul grupului la cererea echipei misiunii la nivelul grupului. În acest caz, un astfel de membru al echipei misiunii la nivelul grupului este și auditor al unei componente.

Responsabilitatea (A se vedea punctul 11)

- A8. Deși auditorii componentelor ar putea efectua activități cu privire la informațiile financiare ale componentelor pentru auditul grupului și astfel sunt responsabili pentru constatările, concluziile sau opiniile lor generale, partenerul de misiune la nivelul grupului sau firma partenerului de misiune la nivelul grupului este responsabil(ă) pentru opinia de audit la nivelul grupului.
- A9. În cazul în care opinia de audit la nivelul grupului este modificată pentru că echipa misiunii la nivelul grupului nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu informațiile financiare ale uneia sau mai multor componente, paragraful „Baza modificării” din raportul auditorului cu privire la situațiile financiare ale grupului descrie motivele pentru această imposibilitate fără a face referire la auditorul componentei, cu excepția cazului în care o astfel de referință este necesară pentru a explica în mod adecvat circumstanțele.¹⁵

Acceptarea și continuarea

Înțelegerea în etapa de acceptare și continuare (A se vedea punctul 12)

- A10. În cazul unei misiuni noi, înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează ar putea fi obținută din:
- Informațiile furnizate de conducerea grupului
 - Comunicarea cu membrii conducerii grupului și
 - După caz, comunicarea cu echipa precedentă a misiunii la nivelul grupului, conducerea componentelor sau auditorii componentelor.
- A11. Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului ar putea include aspecte precum:
- Structura grupului, inclusiv structurile legale și organizaționale (mai exact, modul în care este organizat sistemul de raportare financiară al grupului).

14 ISA 315 (Revizuit), punctele 27-29.

15 ISA 705 (Revizuit), punctul 20.

- Activitățile de afaceri ale componentelor care sunt semnificative pentru grup, inclusiv industria și mediile de reglementare, economice și politice, în care se desfășoară aceste activități.
- Utilizarea organizațiilor prestatoare de servicii, inclusiv centrele care partajează serviciile.
- Descrierea controalelor la nivelul grupului.
- Complexitatea procesului de consolidare.
- Dacă auditorii componentelor care nu provin din firma sau rețeaua partenerului de misiune la nivelul grupului vor efectua activități cu privire la informațiile financiare ale oricărei componente și motivul pentru care conducerea grupului a desemnat mai mult de un auditor.
- Măsura în care echipa misiunii la nivelul grupului:
 - Va avea acces nerestricționat la persoanele responsabile cu guvernanta grupului, conducerea grupului, persoanele responsabile cu guvernanta componentelor, conducerea componentelor, informațiile componentelor și auditorii componentelor (inclusiv documentația de audit relevantă solicitată de echipa misiunii la nivelul grupului) și
 - Va putea efectua activitățile necesare cu privire la informațiile financiare ale componentelor.

A12. În cazul unei misiuni recurente, capacitatea echipei misiunii la nivelul grupului de a obține probe de audit suficiente și adecvate ar putea fi afectată de schimbări semnificative, de exemplu:

- Schimbări în structura grupului (de exemplu, achiziții, cedări, reorganizări sau schimbări în modul în care este organizat sistemul de raportare financiară al grupului).
- Schimbări ale activităților de afaceri ale componentelor care sunt semnificative pentru grup.
- Schimbări în componența persoanelor responsabile cu guvernanta grupului, conducerea grupului sau conducerea-cheie a componentelor semnificative.
- Preocupări ale echipei misiunii la nivelul grupului cu privire la integritatea și competența conducerii grupului sau componentelor.
- Schimbări în controalele la nivelul grupului.
- Schimbări în cadrul de raportare financiară aplicabil.

Perspectiva de a obține probe de audit suficiente și adecvate (A se vedea punctul 13)

A13. Un grup poate consta doar din componente care nu sunt considerate componente semnificative. În aceste condiții, partenerul de misiune la nivelul

grupului se poate aștepta în mod rezonabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate pe care să se fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului dacă echipa misiunii la nivelul grupului va fi în măsură:

- (a) Să efectueze activități cu privire la informațiile financiare ale unora dintre aceste componente și
- (b) Să fie implicată în activitatea efectuată de auditorii componentelor cu privire la informațiile financiare ale altor componente în măsura necesară pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate.

Accesul la informații (A se vedea punctul 13)

- A14. Accesul la informații al echipei misiunii la nivelul grupului ar putea fi restricționat de anumite condiții care nu pot fi evitate de conducerea grupului, de exemplu, legislația referitoare la confidențialitate și caracterul privat al datelor sau refuzul auditorului componente de a permite accesul la documentația de audit relevantă solicitată de echipa misiunii la nivelul grupului. Accesul poate fi restricționat și de conducerea grupului.
- A15. În cazul în care accesul la informații este restricționat din cauza circumstanțelor, echipa misiunii la nivelul grupului poate în continuare să obțină probe de audit suficiente și adecvate; totuși, acest lucru devine mai puțin probabil pe măsură ce importanța componente crește. De exemplu, echipa misiunii la nivelul grupului s-ar putea să nu aibă acces la persoanele responsabile cu guvernarea, conducerea sau auditorul (inclusiv documentația de audit relevantă necesară pentru echipa misiunii la nivelul grupului) unei componente contabilizate prin metoda punerii în echivalență. În cazul în care componenta nu este o componentă semnificativă, iar echipa misiunii la nivelul grupului are un set complet de situații financiare ale componente, inclusiv raportul auditorului cu privire la acesta, și are acces la informațiile deținute de conducerea grupului în legătură cu acea componentă, echipa misiunii la nivelul grupului poate concluziona că aceste informații constituie probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu componenta respectivă. Totuși, în cazul în care o componentă este o componentă semnificativă, echipa misiunii la nivelul grupului nu va putea respecta cerințele din prezentul ISA relevante în circumstanțele auditului grupului. De exemplu, echipa misiunii la nivelul grupului nu va putea respecta cerința de la punctele 30-31 de a fi implicată în activitatea auditorului componente. În consecință, echipa misiunii la nivelul grupului nu va putea obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la acea componentă. Efectul imposibilității echipei misiunii la nivelul grupului de a obține probe de audit suficiente și adecvate este analizat din perspectiva ISA 705 (Revizuit).
- A16. Echipa misiunii la nivelul grupului nu va putea obține probe de audit suficiente și adecvate în cazul în care conducerea grupului restricționează accesul echipei misiunii la nivelul grupului sau al auditorului unei componente la informațiile aferente unei componente semnificative.

- A17. Deși echipa misiunii la nivelul grupului ar putea fi în măsură să obțină probe de audit suficiente și adecvate dacă astfel de restricții corespund unei componente care nu este considerată semnificativă, motivul restricției poate afecta opinia de audit la nivelul grupului. De exemplu, ar putea afecta credibilitatea răspunsurilor conducerii grupului la interviurile efectuate de echipa misiunii la nivelul grupului și a declarațiilor conducerii grupului către echipa misiunii la nivelul grupului.
- A18. Legislația sau reglementările ar putea interzice partenerului de misiune la nivelul grupului să refuze sau să se retragă dintr-o misiune. De exemplu, în unele jurisdicții auditorul este numit pentru o anumită perioadă de timp și i se interzice să se retragă înainte de sfârșitul acelei perioade. De asemenea, în sectorul public este posibil ca auditorul să nu aibă opțiunea de a refuza sau de a se retrage dintr-o misiune, datorită naturii mandatului sau considerentelor de interes public. În aceste circumstanțe, prezentul ISA se aplică totuși auditului grupului, iar efectul imposibilității echipei misiunii la nivelul grupului de a obține probe de audit suficiente și adecvate este analizat din perspectiva ISA 705 (revizuit).
- A19. Anexa 1 prezintă un exemplu de raport al auditorului care conține o opinie cu rezerve motivată de imposibilitatea echipei misiunii la nivelul grupului de a obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu o componentă semnificativă contabilizată prin metoda punerii în echivalență, dar pentru care, conform raționamentului echipei misiunii la nivelul grupului, efectul este semnificativ, dar nu este generalizat.

Termenii misiunii (A se vedea punctul 14)

- A20. Termenii misiunii stabilesc cadrul de raportare financiară aplicabil.¹⁶ Se pot include aspecte suplimentare în termenele unei misiuni de audit la nivelul grupului, precum următoarele:
- Comunicarea dintre echipa misiunii la nivelul grupului și auditorii componentelor nu ar trebui să fie restricționată, în măsura în care acest lucru este posibil conform legislației sau reglementărilor,
 - Comunicările importante dintre auditorii componentelor, persoanele responsabile cu guvernarea componentelor și conducerea componentelor, inclusiv comunicarea deficiențelor semnificative din controlul intern, ar trebui transmise și către echipa misiunii la nivelul grupului,
 - Comunicările importante dintre autoritățile de reglementare și componente în legătură cu aspecte privind raportarea financiară ar trebui transmise și către echipa misiunii la nivelul grupului și
 - În măsura în care echipa misiunii la nivelul grupului consideră necesar, ar trebui să i se acorde permisiunea de:
 - A accesa informațiile privind componenta, persoanele responsabile cu guvernarea componentelor, conducerea componentei și

¹⁶ ISA 210, punctul 8

auditorii componente (inclusiv documentația de audit relevantă necesară echipei misiunii la nivelul grupului) și

- A efectua activități sau a solicita auditorului unei componente să efectueze activități cu privire la informațiile financiare ale componente.

A21. Restricțiile impuse asupra:

- accesului echipei misiunii la nivelul grupului la informațiile privind componenta, persoanele responsabile cu guvernarea componentelor, conducerea componente sau auditorii componente (inclusiv documentația de audit relevantă necesară echipei misiunii la nivelul grupului) sau
- activității care trebuie efectuată cu privire la informațiile financiare ale componentelor, după ce partenerul de misiune la nivelul grupului a acceptat misiunea de audit al grupului, constituie o imposibilitate de a obține probe de audit suficiente și adecvate care ar putea afecta opinia de audit la nivelul grupului. În circumstanțe excepționale ea poate conduce chiar la retragerea din misiune în cazul în care aceasta este posibilă conform legislației sau reglementărilor aplicabile.

Strategia de audit generală și planul de audit (A se vedea punctul 16)

A22. Revizuirea de către partenerul de misiune la nivelul grupului a strategiei de audit generale și a planului de audit este o parte importantă în îndeplinirea de către partenerul de misiune la nivelul grupului a responsabilității de a conduce misiunea de audit al grupului.

Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează

Aspecte pe care le înțelege echipa misiunii la nivelul grupului (A se vedea punctul 17)

A23. ISA 315 (Revizuit) conține îndrumări cu privire la aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea factorilor privind sectorul de activitate, de reglementare sau altor factori externi care afectează entitatea, inclusiv cadrul de raportare financiară aplicabil; natura entității; obiectivele și strategiile, precum și riscurile aferente afacerii; și evaluarea și revizuirea performanței financiare a entității.¹⁷ Anexa 2 a prezentului ISA conține îndrumări cu privire la aspectele specifice unui grup, inclusiv procesul de consolidare.

Instrucțiunile emise de conducerea grupului pentru componente (A se vedea punctul 17)

A24. Pentru a obține uniformitatea și comparabilitatea informațiilor financiare, conducerea grupului emite, de regulă, instrucțiuni către componente. Astfel de

¹⁷ ISA 315 (Revizuit), punctele A25-A49.

instrucțiuni specifică cerințele cu privire la informațiile financiare ale componentelor care vor fi incluse în situațiile financiare ale grupului și, de cele mai multe ori, cuprind manuale de proceduri de raportare financiare și pachetul de raportare. Un pachet de raportare constă, de regulă, în formate standard pentru furnizarea informațiilor financiare care sunt încorporate în situațiile financiare ale grupului. Totuși, în general, pachetele de raportare nu iau forma unui set complet de situații financiare întocmite și prezentate în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.

A25. De obicei, instrucțiunile acoperă:

- Politicile contabile care trebuie aplicate,
- Cerințele statutare și alte cerințe de prezentare aplicabile pentru situațiile financiare ale grupului, inclusiv:
 - Identificarea segmentelor și raportarea pe segmente,
 - Relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate,
 - Tranzacțiile intra-grup și profiturile nerealizate,
 - Soldurile conturilor intra-grup și
- Un program de raportare.

A26. Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a instrucțiunilor poate include următoarele:

- Claritatea și caracterul practic al instrucțiunilor de completare a pachetului de raportare.
- Dacă instrucțiunile:
 - Descriu în mod adecvat caracteristicile cadrului de raportare financiară aplicabil,
 - Asigură prezentări suficiente pentru respectarea cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil, de exemplu, prezentarea relațiilor și a tranzacțiilor cu părțile afiliate și informațiile pe segmente,
 - Asigură identificarea ajustărilor de consolidare, de exemplu, tranzacțiile intra-grup și profiturile nerealizate și soldurile conturilor intra-grup și
 - Asigură aprobarea informațiilor financiare de către conducerea componentei.

Frauda (A se vedea punctul 17)

A27. Auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare cauzată de fraudă și să elaboreze și să

implementeze răspunsuri adecvate la riscurile evaluate.¹⁸ Informațiile utilizate pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului cauzată de fraudă pot include următoarele:

- Evaluarea efectuată de conducerea grupului cu privire la riscurile ca situațiile financiare ale grupului să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei.
- Procesul folosit de conducerea grupului pentru a identifica riscurile de fraudă din grup și răspunsul la aceste riscuri, inclusiv riscurile specifice de fraudă identificate de conducerea grupului, sau soldurile conturilor, clasele de tranzacții sau prezentările de informații pentru care există un risc probabil de fraudă.
- Dacă există componente particulare pentru care probabilitatea riscului de fraudă este mai ridicată.
- Modul în care persoanele responsabile cu governanța grupului monitorizează procesele conducerii grupului de identificare a riscurilor de fraudă din grup și răspunsul la acestea precum și controalele stabilite de conducerea grupului pentru atenuarea acestor riscuri.
- Răspunsurile persoanelor responsabile cu governanța grupului, ale conducerii grupului, ale persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern (și, dacă este cazul, ale conducerii componentelor, auditorilor componentelor și altor părți) la interviurile efectuate de echipa misiunii la nivelul grupului cu privire la măsura în care au cunoștință de fraude reale, suspectate sau acuzații de fraudă ce afectează o componentă sau grupul.

Discuția dintre membrii echipei misiunii la nivelul grupului și auditorii componentelor cu privire la riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, inclusiv riscurile de fraudă (A se vedea punctul 17)

A28. Membrii-cheie ai echipei misiunii trebuie să discute posibilitatea ca situațiile financiare ale unei entități să fie denaturate în mod semnificativ din cauza fie a fraudei, fie a erorii, accentuând în special riscurile cauzate de fraudă. Într-un audit al grupului, aceste discuții pot să includă și auditorii componentelor.¹⁹ Stabilirea de către partenerul de misiune la nivelul grupului a persoanelor ce vor fi incluse în discuții, a modului și a momentului în care vor avea loc și a amplitudinii acestora este influențată de factori precum experiența anterioară cu privire la grupul respectiv.

A29. Discuțiile oferă ocazia de:

- A împărtăși cunoștințele cu privire la componente și mediile în care acestea activează, inclusiv controalele la nivelul grupului.
- A face schimb de informații cu privire la riscurile afacerii componentelor sau grupului.

18 ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*

19 ISA 240, punctul 16; ISA 315 (Revizuit), punctul 10

- A face schimb de idei cu privire la modul și locul în care situațiile financiare ale grupului ar putea fi susceptibile la denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare, la modul în care conducerea grupului sau conducerea componentelor ar putea comite și ascunde o raportare financiară frauduloasă și la modul în care activele componentelor ar putea fi deturnate.
- A identifica practicile urmate de conducerea grupului sau a componentelor care ar putea fi subiective sau proiectate pentru a manipula câștigurile și care ar putea conduce la o raportare financiară frauduloasă, de exemplu, practici de recunoaștere a veniturilor care nu respectă cadrul de raportare financiară aplicabil.
- A analiza factorii externi și interni cunoscuți care afectează grupul care ar putea crea un stimulent sau o presiune pentru conducerea grupului, conducerea componentelor sau alții de a comite o fraudă, ar oferi ocazia de a săvârși o fraudă sau care ar indica o cultură sau un mediu care permite conducerii grupului, conducerii componentelor sau altora să își justifice fraudă comisă.
- A analiza riscul de evitare a controalelor de către conducerea componentelor sau a grupului.
- A analiza dacă sunt utilizate politici contabile uniforme la întocmirea informațiilor financiare ale componentelor pentru situațiile financiare ale grupului și, în cazul în care acest lucru nu este valabil, modul în care diferențele din politicile contabile sunt identificate și ajustate (acolo unde acest lucru este impus de cadrul de raportare financiară aplicabil).
- A discuta fraudele care au fost identificate în componente sau informațiile care indică existența fraudei într-o componentă.
- A împărtăși informațiile care ar putea indica neconformitatea cu legile sau reglementările naționale, de exemplu, darea de mită sau practici incorecte de stabilire a prețurilor de transfer.

Factori de risc (A se vedea punctul 18)

A30. Anexa 3 stabilește exemple de condiții sau evenimente care, individual sau împreună, pot indica riscuri de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, inclusiv riscurile cauzate de fraudă.

Evaluarea riscului (A se vedea punctul 18)

A31. Evaluarea de către echipa misiunii la nivelul grupului a riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului se bazează pe informații precum cele care urmează:

- Informațiile obținute din înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează, și a procesului de consolidare,

inclusiv probele de audit obținute în evaluarea modului de proiectare și implementare a controalelor la nivelul grupului și a controalelor care sunt relevante pentru consolidare.

- Informațiile obținute de la auditorii componentelor.

Înțelegerea auditorului componentei (A se vedea punctul 19)

A32. Echipa misiunii la nivelul grupului obține înțelegerea auditorului componentei numai în cazul în care intenționează să-i solicite auditorului componentei să efectueze activități cu privire la informațiile financiare ale componentei pentru auditul grupului. De exemplu, nu va fi necesar să obțină înțelegerea auditorilor acelor componente pentru care echipa misiunii la nivelul grupului a planificat efectuarea procedurilor analitice numai la nivelul grupului.

Procedurile echipei misiunii la nivelul grupului pentru obținerea înțelegerii cu privire la auditorul componentei și sursele probelor de audit (A se vedea punctul 19)

A33. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor echipei misiunii la nivelul grupului pentru obținerea înțelegerii cu privire la auditorul componentei sunt afectate de factori precum experiența anterioară privind auditorul componentei sau cunoștințele cu privire la acesta, precum și măsura în care echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei sunt supuși unor proceduri și politici comune, de exemplu:

- Dacă echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei împărtășesc:
 - Politici și proceduri comune pentru efectuarea activităților (de exemplu, metodologii de audit),
 - Politici și proceduri comune de control al calității sau
 - Politici și proceduri comune de monitorizare.
- Consecvența sau similitudinea:
 - Legislației și reglementărilor sau sistemului legal,
 - Supravegherii profesionale, disciplinei și asigurării externe a calității,
 - Educației și formării profesionale,
 - Organizațiilor și standardelor profesionale sau
 - Limbii și culturii.

A34. Acești factori interacționează între ei și nu se exclud reciproc. De exemplu, amploarea procedurilor echipei misiunii la nivelul grupului pentru obținerea înțelegerii cu privire la Auditorul Componentei A, care aplică în mod consecvent politici și proceduri comune de control al calității și monitorizare și o metodologie comună de audit sau activează în aceeași jurisdicție ca partenerul de misiune la nivelul grupului, ar putea fi mai restrânsă decât

amplarea procedurilor echipei misiunii la nivelul grupului pentru înțelegerea Auditorului Componentei B, care nu aplică în mod consecvent politici și proceduri comune de control al calității și monitorizare și o metodologie comună de audit sau activează într-o jurisdicție străină. Natura procedurilor efectuate în legătură cu Auditorii Componentelor A și B poate fi, de asemenea, diferită.

A35. Echipa misiunii la nivelul grupului poate înțelege auditorul componentei în mai multe moduri. În primul an în care este implicat auditorul unei componente, echipa misiunii la nivelul grupului poate, de exemplu:

- Să evalueze rezultatele sistemului de monitorizare a controlului calității în cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei fac parte dintr-o firmă sau dintr-o rețea care funcționează în conformitate cu și respectă politicile și procedurile de monitorizare comune,²⁰
- Să viziteze auditorul componentei pentru a discuta aspectele de la punctul 19 (a)-(c),
- Să solicite auditorului componentei să confirme în scris aspectele la care se face referire la punctul 19 (a)-(c). Anexa 4 conține un exemplu de confirmări scrise din partea auditorului componentei,
- Să solicite auditorului componentei să completeze chestionare cu privire la aspectele de la punctul 19 (a)-(c),
- Să discute despre auditorul componentei cu colegii din firma partenerului de misiune la nivelul grupului sau cu o terță parte cu reputație solidă care cunoaște auditorul componentei, sau
- Să obțină confirmări din partea organismului profesional sau a organismelor profesionale de care aparține auditorul componentei, autorităților care i-au acordat licența auditorului componentei sau a altor terțe părți.

În anii următori, înțelegerea auditorului componentei s-ar putea baza pe experiența anterioară a echipei misiunii la nivelul grupului privind auditorul componentei. Echipa misiunii la nivelul grupului poate solicita auditorului componentei să confirme dacă au avut loc schimbări față de anul anterior în privința aspectelor enumerate la punctul 19 (a)-(c).

A36. În cazul în care organisme de supraveghere independente au fost înființate pentru a supraveghea profesia de auditor și a monitoriza calitatea auditurilor, vigilența mediului de reglementare poate ajuta echipa misiunii la nivelul grupului la evaluarea independenței și competenței auditorului componentei. Informațiile cu privire la mediul de reglementare ar putea fi obținute din partea auditorului componentei sau din informațiile furnizate de organismele de supraveghere independente.

20 Conform celor prevăzute de ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, punctul 54, sau cerințelor naționale care sunt cel puțin la fel de stricte.

Cerințele etice relevante pentru auditul grupului (A se vedea punctul 19 (a))

A37. Atunci când efectuează lucrări asupra informațiilor financiare ale componentei pentru auditul grupului, auditorul componentei este supus cerințelor etice relevante pentru auditul grupului. Astfel de cerințe pot fi diferite sau suplimentare față de cele aplicabile pentru auditorul componentei atunci când efectuează un audit statutar în jurisdicția auditorului componentei. Prin urmare, echipa misiunii la nivelul grupului obține o înțelegere dacă auditorul componentei înțelege și va respecta cerințele etice relevante pentru auditul grupului, suficient pentru a îndeplini responsabilitățile auditorului componentei în auditul grupului.

Competența profesională a auditorului componentei (A se vedea punctul 19 (b))

A38. Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a competenței profesionale a auditorului componentei poate include măsura în care auditorul componentei:

- Înțelege standardele de audit și de altă natură aplicabile pentru auditul grupului suficient pentru a putea îndeplini responsabilitățile auditorului componentei în auditul grupului,
- Posedă aptitudinile speciale (de exemplu, cunoștințe specifice privind sectorul de activitate) necesare pentru efectuarea activităților asupra informațiilor financiare ale componentei specifice și
- În cazul în care este relevant, deține o înțelegere a cadrului de raportare financiară aplicabil suficientă pentru a putea îndeplini responsabilitățile auditorului componentei în auditul grupului (instrucțiunile emise de conducerea grupului către componente descriu, de cele mai multe ori, caracteristicile cadrului de raportare financiară aplicabil).

Aplicarea înțelegerii activității auditorului componentei de către echipa misiunii la nivelul grupului (A se vedea punctul 20)

A39. Echipa misiunii la nivelul grupului nu poate trece peste faptul că auditorul unei componente nu este independent prin implicarea sa în activitatea auditorului componentei sau prin efectuarea unei evaluări suplimentare a riscului ori a unor proceduri suplimentare de audit asupra informațiilor financiare ale componentei.

A40. Cu toate acestea, echipa misiunii la nivelul grupului ar putea fi în măsură să treacă peste preocupările mai puțin importante cu privire la competența profesională a auditorului componentei (de exemplu, lipsa cunoștințelor specifice sectorului de activitate) sau peste faptul că auditorul componentei nu activează într-un mediu care supraveghează în mod activ auditorii, prin implicarea în activitatea efectuată de auditorul componentei sau prin efectuarea unei evaluări suplimentare a riscului sau a unor proceduri suplimentare de audit asupra informațiilor financiare ale componentei.

A41. În cazul în care legile sau reglementările interzic accesul la părți relevante din documentația de audit a auditorului componentei, echipa misiunii la nivelul grupului poate solicita din partea auditorului componentei să depășească acest aspect prin întocmirea unui memorandum care să acopere informațiile relevante.

Pragul de semnificație (A se vedea punctele 21-23)

A42. Auditorului i se cere:²¹

- (a) Atunci când stabilește strategia de audit generală, să determine:
 - (i) Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg și
 - (ii) Dacă, în circumstanțele specifice entității, există anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații pentru care se preconizează, în mod rezonabil, că denaturările cu o valoare mai mică decât pragul de semnificație stabilit la nivelul situațiilor financiare ca întreg vor influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare, nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație ce vor fi aplicate pentru respectivele clase de tranzacții, solduri ale conturi lor sau prezentări și
- (b) Să determine pragul de semnificație funcțional.

În contextul unui audit al grupului, pragul de semnificație se stabilește atât pentru situațiile financiare ale grupului ca întreg, cât și pentru informațiile financiare ale componentelor. Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului ca întreg se utilizează la stabilirea strategiei de audit generale la nivelul grupului.

A43. Pentru a reduce la un nivel suficient de scăzut probabilitatea ca valoarea totală a denaturărilor necorectate sau nedetectate din situațiile financiare ale grupului să depășească pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului ca întreg, pragul de semnificație al componentei se stabilește la un nivel mai mic decât pragul de semnificație al situațiilor financiare ale grupului ca întreg. Se pot stabili praguri de semnificație diferite pentru componente diferite. Pragul de semnificație pentru componente nu trebuie să fie o proporție aritmetică din pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului ca întreg și, în consecință, valoarea agregată a pragului de semnificație pentru componente diferite poate depăși pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului ca întreg. Pragul de semnificație al componentei este utilizat la stabilirea strategiei de audit generale pentru componentă.

A44. Pragul de semnificație al componentei este determinat pentru acele componente ale căror informații financiare vor fi auditate sau revizuite ca parte a auditului grupului în conformitate cu punctele 26, 27 (a) și 29. Pragul de semnificație al componentei este folosit de auditorul componentei pentru a

21 ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, punctele 10-11.

evalua dacă denaturările necorectate detectate sunt semnificative în mod individual sau cumulat.

- A45. În plus față de pragul de semnificație al componente, se determină o limită pentru denaturări. Denaturările identificate în informațiile financiare ale componente care depășesc limita pentru denaturări sunt comunicate echipei misiunii la nivelul grupului.
- A46. În cazul unui audit al informațiilor financiare ale unei componente, auditorul componente (sau echipa misiunii la nivelul grupului) determină pragul de semnificație funcțional la nivelul componente. Acest lucru este necesar pentru a reduce la un nivel suficient de scăzut probabilitatea ca totalul denaturărilor necorectate și nedetectate din informațiile financiare ale componente să depășească pragul de semnificație al componente. În practică, echipa misiunii la nivelul grupului poate stabili pragul de semnificație al componente la acest nivel mai scăzut. Atunci când este cazul, auditorul componente utilizează pragul de semnificație al componente în scopul evaluării riscurilor de denaturare semnificativă a informațiilor financiare ale componente și pentru a elabora proceduri suplimentare de audit ca răspuns la riscurile evaluate, precum și pentru a evalua dacă denaturările detectate sunt semnificative în mod individual sau agregat.

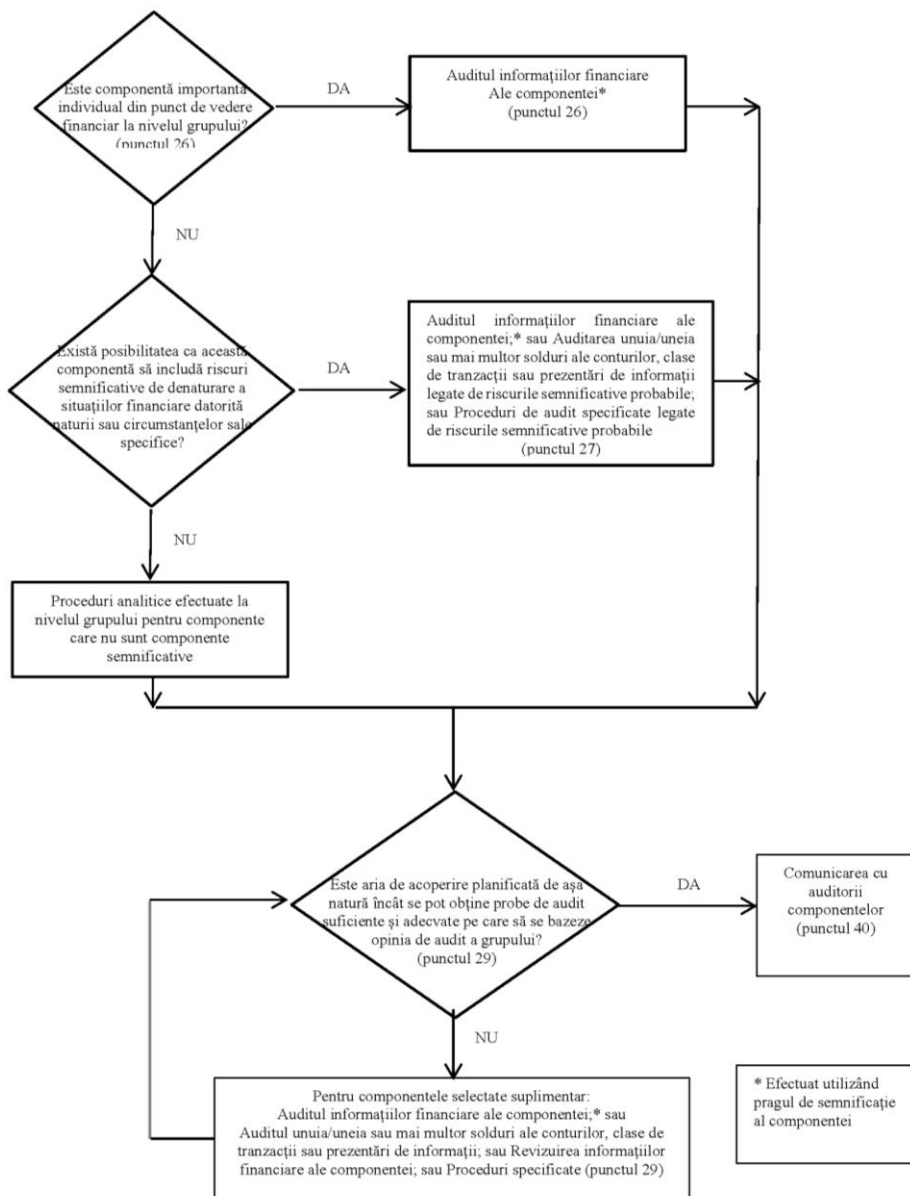
Răspunsul la riscurile evaluate

Determinarea tipului de activitate care urmează să fie efectuată cu privire la informațiile financiare ale componente (A se vedea punctele 26-27)

- A47. Determinarea de către echipa misiunii la nivelul grupului a tipului de activitate care trebuie efectuată în privința informațiilor financiare ale componentelor și a implicării sale în activitatea auditorului componente este afectată de:
- Importanța componente,
 - Riscurile semnificative identificate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului,
 - Evaluarea de către echipa misiunii la nivelul grupului a modului de proiectare a controalelor la nivelul grupului și stabilirea măsurii în care acestea au fost implementate și
 - Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a activității auditorului componente.

Diagrama arată modul în care importanța componente afectează modul în care echipa misiunii la nivelul grupului stabilește tipul de activitate care trebuie efectuată în privința informațiilor financiare ale componente.

CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE GRUPULUI
(INCLUSIV ACTIVITATEA AUDITORILOR COMPONENTELOR)



Componente semnificative (A se vedea punctul 27 (b)-(c))

A48. Echipa misiunii la nivelul grupului ar putea identifica o componentă ca fiind o componentă semnificativă deoarece este probabil ca acea componentă să includă riscuri semnificative de denaturare semnificativă a situațiilor

financiare ale grupului din cauza naturii sau a circumstanțelor sale specifice. În acest caz, echipa misiunii la nivelul grupului poate fi în măsură să identifice solduri ale conturilor, clase de tranzacții sau prezentări de informații afectate de riscurile semnificative cu probabilitate ridicată. Atunci când este cazul, echipa misiunii la nivelul grupului poate decide să efectueze, sau să-i solicite auditorului componente să efectueze, un audit numai al acelor solduri ale conturilor, clase de tranzacții sau prezentări de informații. De exemplu, în situația descrisă la punctul A6, activitatea cu privire la informațiile financiare ale componente poate fi limitată la un audit al soldurilor conturilor, claselor de tranzacții sau prezentărilor de informații afectate de tranzacțiile pe piața valutară ale acelei componente. În cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului îi solicită auditorului unei componente să efectueze un audit asupra unuia/unei sau a mai multor anumite solduri ale conturilor, clase de tranzacții sau prezentări de informații, comunicarea echipei misiunii la nivelul grupului (a se vedea punctul 40) ține cont de faptul că multe elemente ale situațiilor financiare sunt interconectate.

- A49. Echipa misiunii la nivelul grupului poate elabora proceduri de audit ca răspuns la riscul semnificativ probabil de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. De exemplu, în cazul unui risc semnificativ cu probabilitate ridicată de uzură morală a stocurilor, echipa misiunii la nivelul grupului poate efectua, sau solicita auditorului componente să efectueze, proceduri de audit specificate asupra evaluării stocurilor la o componentă care deține un volum mare de stocuri uzate moral, dar care altfel nu este semnificativă.

Componente care nu sunt componente semnificative (A se vedea punctele 28-29)

- A50. În funcție de circumstanțele misiunii, informațiile financiare ale componentelor ar putea fi agregate la diferite niveluri în scopul procedurilor analitice. Rezultatul procedurilor analitice coroborează concluziile echipei misiunii la nivelul grupului că nu există riscuri semnificative de denaturare semnificativă a informațiilor financiare agregate ale componentelor care nu sunt componente semnificative.
- A51. Decizia echipei misiunii la nivelul grupului cu privire la numărul de componente pe care să le selecteze în conformitate cu punctul 29, ce componente să fie selectate și tipul de activitate care trebuie efectuată asupra informațiilor financiare ale componentelor individuale selectate poate fi afectată de factori precum:
- Amploarea probelor de audit preconizate a fi obținute cu privire la informațiile financiare ale componentelor semnificative.
 - Dacă respectiva componentă este nou-formată sau dobândită.
 - Dacă au avut loc schimbări semnificative în cadrul componente.
 - Dacă funcția de audit intern a efectuat activități în privința componente și efectele acelei activități asupra auditului grupului.

- Dacă respectivele componente aplică procese și sisteme comune.
- Eficacitatea operațională a controalelor la nivelul grupului.
- Fluctuațiile anormale identificate prin procedurile analitice efectuate
- la nivelul grupului.
- Importanța financiară individuală a componentei sau riscul prezentat de această componentă în comparație cu alte componente din aceeași categorie.
- Dacă respectiva componentă face obiectul unui audit obligatoriu prin statut, reglementare sau din alt motiv.

Includerea unui element de imprevizibilitate în selectarea componentelor din această categorie poate crește probabilitatea de a identifica denaturări semnificative în informațiile financiare ale componentelor. De cele mai multe ori, selectarea componentelor se modifică ciclic.

A52. O revizuire a informațiilor financiare ale unei componente poate fi efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit)²² sau ISRE 2410²³, adaptată în funcție de circumstanțe. Echipa misiunii la nivelul grupului poate, de asemenea, specifica proceduri suplimentare pentru a completa această activitate.

A53. Așa cum este explicat la punctul A13, un grup poate fi constituit numai din componente care nu sunt componente semnificative. În aceste condiții, echipa misiunii la nivelul grupului poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului prin stabilirea tipului de activitate care se va efectua în privința informațiilor financiare ale componentelor în conformitate cu punctul 29. Este puțin probabil ca echipa misiunii la nivelul grupului să obțină probe de audit suficiente și adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului dacă echipa misiunii la nivelul grupului, sau auditorul componentei, testează numai controalele la nivelul grupului și efectuează proceduri analitice cu privire la informațiile financiare ale componentelor.

Implicarea în activitatea desfășurată de auditorii componentelor (A se vedea punctele 30-31)

A54. Factorii care ar putea afecta implicarea echipei misiunii la nivelul grupului în activitatea efectuată de auditorii componentelor includ:

- (a) Importanța componentei,
- (b) Riscurile semnificative identificate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului și

22 ISRE 2400 (Revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*.

23 ISRE 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare, efectuată de auditorul independent al entității*.

- (c) Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a auditorului componenteii.

În cazul unei componente semnificative sau a unor riscuri semnificative identificate, echipa misiunii la nivelul grupului efectuează procedurile descrise la punctele 30-31. În cazul unei componente care nu este o componentă semnificativă, natura, plasarea în timp și amploarea implicării echipei misiunii la nivelul grupului în activitatea auditorului componenteii vor varia în funcție de înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a auditorului componenteii. Faptul că acea componentă nu este o componentă semnificativă devine secundar. De exemplu, în ciuda faptului că o componentă nu este considerată a fi o componentă semnificativă, echipa misiunii la nivelul grupului poate decide să se implice în evaluarea riscului de către auditorul componenteii, de oarece are unele îndoieli cu privire la competența profesională a auditorului componenteii (de exemplu, lipsa cunoștințelor specifice sectorului de activitate) sau auditorul componenteii nu își desfășoară activitatea într-un mediu care supraveghează activ auditorii.

A55. Formele de implicare în activitatea auditorului unei componente, altele decât cele descrise la punctele 30-31 și 42, pot include, pe baza înțelegerii de către echipa misiunii la nivelul grupului a auditorului componenteii, include una sau mai multe dintre următoarele:

- (a) Întâlnirea cu membrii conducerii componenteii sau cu auditorii componenteii pentru a înțelege componenta și mediul său.
- (b) Revizuirea strategiei de audit generale și a planului de audit ale auditorului componenteii.
- (c) Efectuarea unor proceduri de evaluare a riscului pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă la nivelul componenteii. Acestea pot fi efectuate cu auditorii componentelor sau de către echipa misiunii la nivelul grupului.
- (d) Proiectarea și realizarea de proceduri suplimentare de audit. Acestea pot fi proiectate și efectuate cu auditorii componentelor sau de către echipa misiunii la nivelul grupului.
- (e) Participarea la ședințele de închidere și alte ședințe-cheie între auditorii componentelor și conducerea componentelor.
- (f) Revizuirea altor părți relevante din documentația de audit a auditorilor componentelor.

Procesul de consolidare

Ajustări și reclasificări de consolidare (A se vedea punctul 34)

A56. Procesul de consolidare ar putea necesita ajustarea valorilor raportate în situațiile financiare ale grupului care nu trec prin sistemele obișnuite de procesare a tranzacțiilor, și s-ar putea să nu facă obiectul aceluiași controale interne precum alte informații financiare. Evaluarea de către echipa misiunii la

nivelul grupului a gradului de adecvare, a exhaustivității și corectitudinii ajustărilor poate include:

- Evaluarea măsurii în care ajustările semnificative reflectă în mod adecvat evenimentele și tranzacțiile care stau la baza acestora,
- Stabilirea măsurii în care ajustările semnificative au fost calculate, procesate și autorizate corect de către conducerea grupului și, acolo unde este cazul, de conducerea componentei,
- Stabilirea măsurii în care ajustările semnificative sunt susținute în mod corespunzător și suficient documentate și
- Verificarea reconcilierii și eliminării tranzacțiilor intra-grup și a profiturilor nerealizate și a soldurilor conturilor intra-grup.

Comunicarea cu auditorul componentei (A se vedea punctele 40-41)

- A57. În cazul în care nu există o comunicare reciprocă eficace între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei, există riscul ca echipa misiunii la nivelul grupului să nu obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru fundamentarea opiniei de audit la nivelul grupului. Comunicarea clară și în timp util a cerințelor echipei misiunii la nivelul grupului formează baza unei comunicări reciproce eficace între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei.
- A58. De cele mai multe ori, cerințele echipei misiunii la nivelul grupului sunt comunicate într-o scrisoare de instrucțiuni. Anexa 5 conține îndrumări cu privire la aspectele necesare și suplimentare care ar putea fi incluse într-o astfel de scrisoare de instrucțiuni. Adesea, comunicarea auditorului componentei cu echipa misiunii la nivelul grupului ia forma unui memorandum sau a unui raport cu privire la activitatea efectuată. Cu toate acestea, comunicarea dintre echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei nu trebuie să fie neapărat în scris. De exemplu, echipa misiunii la nivelul grupului poate vizita auditorul componentei pentru a discuta riscurile semnificative identificate sau a revizui părțile relevante din documentația de audit a auditorului componentei. Cu toate acestea, se aplică cerințele de documentare ale prezentului ISA și ale altor ISA-uri.
- A59. Pe parcursul cooperării cu echipa misiunii la nivelul grupului, auditorul componentei ar putea, de exemplu, asigura accesul echipei misiunii la nivelul grupului la documentația de audit relevantă în cazul în care acest lucru nu este interzis de legislație sau reglementări.
- A60. În cazul în care un membru al echipei misiunii la nivelul grupului este și auditor al unei componente, obiectivul echipei misiunii la nivelul grupului de a comunica în mod clar cu auditorul componentei poate fi deseori îndeplinit prin alte metode decât comunicarea specifică în scris. De exemplu:
- Accesul acordat de auditorul componentei la strategia de audit generală și planul de audit poate fi suficient pentru a comunica cerințele echipei misiunii la nivelul grupului stabilite la punctul 40 și

- Revizuirea documentației de audit a auditorului componente de către echipa misiunii la nivelul grupului poate fi suficientă pentru a comunica aspectele relevante pentru concluzia echipei misiunii la nivelul grupului stabilită la punctul 41.

Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare ale probelor de audit obținute

Revizuirea documentației de audit a auditorului componente (A se vedea punctul 42 (b))

A61. Partea documentației de audit a auditorului componente care va fi relevantă pentru auditul grupului poate varia în funcție de circumstanțe. Deseori, accentul se pune pe documentația de audit relevantă pentru riscurile semnificative de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. Amploarea revizurii poate fi afectată de faptul că documentația de audit a auditorului componente a făcut obiectul procedurilor de revizuire ale firmei auditorului componente.

Suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit (A se vedea punctele 44-45)

A62. Dacă echipa misiunii la nivelul grupului concluzionează că nu au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului, echipa misiunii la nivelul grupului poate solicita auditorului componente să efectueze proceduri suplimentare. Dacă acest lucru nu este fezabil, echipa misiunii la nivelul grupului poate efectua propriile proceduri asupra informațiilor financiare ale componente.

A63. Evaluarea realizată de partenerul de misiune la nivelul grupului asupra efectului agregat al denaturărilor (fie identificate de echipa misiunii la nivelul grupului, fie comunicate de auditorii componentelor) permite partenerului de misiune la nivelul grupului să stabilească dacă situațiile financiare ale grupului ca întreg sunt denaturate în mod semnificativ.

Comunicarea cu conducerea grupului și cu persoanele responsabile cu guvernarea grupului

Comunicarea cu conducerea grupului (A se vedea punctele 46-48)

A64. ISA 240 conține cerințe și îndrumări cu privire la comunicarea fraudei către conducere și, în cazul în care conducerea este implicată în fraudă, către persoanele responsabile cu guvernarea.²⁴

A65. Ar putea fi necesar pentru conducerea grupului să mențină confidențialitatea anumitor informații semnificative sensibile. Exemple de aspecte pe care conducerea componente s-ar putea să nu le cunoască, care ar putea fi semnificative pentru situațiile financiare ale componente, includ următoarele:

- Potențiale litigii.
- Planuri pentru abandonarea unor active de exploatare semnificative.

24 ISA 240, punctele 41-43.

- Evenimente ulterioare.
- Acorduri legale semnificative.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea grupului (A se vedea punctul 49)

A66. Aspectele pe care echipa misiunii la nivelul grupului le comunică persoanelor responsabile cu guvernarea grupului le pot include pe cele aduse în atenția echipei misiunii la nivelul grupului de către auditorii componentelor pe care echipa misiunii la nivelul grupului le consideră a fi semnificative pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernarea grupului. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea grupului se desfășoară în momente diferite în timpul auditului grupului. De exemplu, aspectele la care se face referire la punctul 49 (a)-(b) pot fi comunicate după ce echipa misiunii la nivelul grupului a stabilit activitatea care va fi efectuată cu privire la informațiile financiare ale componentelor. Pe de altă parte, aspectul la care se face referire la punctul 49 (c) poate fi comunicat la sfârșitul auditului, iar aspectele la care se face referire la punctul 49 (d)-(e) pot fi comunicate atunci când au loc.

Exemplu de raport al auditorului independent în cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului

Notă: În cadrul acestui exemplu de raport al auditorului, secțiunea Opinie a fost plasată la început, în conformitate cu ISA 700 (Revizuit), iar secțiunea Baza opiniei este plasată imediat după secțiunea Opinie. De asemenea, prima și ultima propoziție care a fost inclusă în secțiunea existentă privind responsabilitățile auditorului este acum subsumată ca parte a noii secțiuni Baza opiniei.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- **Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului (adică se aplică ISA 600).**
- **Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.**
- **Echipa misiunii la nivelul grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o componentă semnificativă contabilizată prin metoda punerii în echivalență (recunoscută la valoarea de 15 milioane USD în situația poziției financiare, ceea ce reflectă active totale de 60 milioane USD) deoarece echipa misiunii la nivelul grupului nu a avut acces la registrele contabile, conducerea sau auditorul componentei.**
- **Echipa misiunii la nivelul grupului a citit situațiile financiare auditate ale componentei la 31 decembrie 20X1, inclusiv raportul auditorului cu privire la acestea, și a analizat informațiile financiare aferente deținute de conducerea grupului despre componentă.**
- **Conform raționamentului partenerului de misiune la nivelul grupului, efectul asupra situațiilor financiare ale grupului al acestei imposibilități de a obține probe de audit suficiente și adecvate este semnificativ, însă nu generalizat.¹**

1 Dacă, potrivit raționamentului partenerului de misiune la nivelul grupului, efectul asupra situațiilor financiare ale grupului al imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate este semnificativ și generalizat, partenerul de misiune la nivelul grupului declară imposibilitatea exprimării unei opinii conform ISA 705 (Revizuit).

- **Codul Etic Internațional pentru Profesioniștii Contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența) (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili cuprinde toate cerințele etice relevante care se aplică auditului.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a își continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).²**
- **Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.³**
- **Auditorul a obținut toate alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și opinia cu rezerve cu privire la situațiile financiare consolidate afectează de asemenea alte informații.**
- **Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare consolidate sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.**
- **Pe lângă auditul situațiilor financiare consolidate, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

2 ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*.

3 ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate⁴

Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare consolidate ale Companiei ABC și filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația consolidată a rezultatului global, situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare consolidate, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare consolidate anexate prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară consolidată a Grupului la 31 decembrie 20X1 și performanța financiară consolidată și fluxurile de trezorerie consolidate ale Grupului aferente exercițiului încheiat la acea dată în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei cu rezerve

Investiția Companiei ABC în Compania XYZ, un asociat străin dobândit în timpul acestui an și contabilizat prin metoda punerii în echivalență, este înregistrată la 15 milioane USD în situația consolidată a poziției financiare la 31 decembrie 20X1, iar cota-parte a lui ABC din venitul net al XYZ, de 1 milion USD, este inclusă în situația consolidată a rezultatului global pentru anul încheiat la respectiva dată. Nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la valoarea contabilă a investiției lui ABC în XYZ la 31 decembrie 20X1 și la cota-parte a lui ABC din venitul net al lui XYZ pentru acest an din cauza faptului că ne-a fost interzis accesul la informațiile financiare, conducerea și auditorii lui XYZ. În consecință, nu am fost în măsură să stabilim dacă erau necesare ajustări ale acestor valori.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate* din raportul nostru. Suntem independenți față de Grup, conform *Codului Etic Internațional pentru Profesioniștii Contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu Codul IESBA. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre de audit cu rezerve.

4 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit)⁵ – a se vedea Exemplul 6 din Anexa 2 la ISA 720 (Revizuit). Ultimul punct din secțiunea privind alte informații din Exemplul 6 va fi adaptat pentru a descrie aspectul specific care a condus la opinia cu rezerve care afectează, de asemenea, alte informații.]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare consolidate⁶

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit)⁷ – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit). Ultimele două puncte, care sunt aplicabile doar pentru auditurile entităților cotate, nu vor fi incluse.]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

Dacă, potrivit raționamentului partenerului de misiune la nivelul grupului, efectul asupra situațiilor financiare ale grupului al imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate este semnificativ și generalizat, partenerul de misiune la nivelul grupului declară imposibilitatea exprimării unei opinii conform ISA 705 (Revizuit).

5 ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*.

6 În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernarea” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

7 ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*.

Anexa 2

(A se vedea punctul A23)

Exemple de aspecte pe care le înțelege echipa misiunii la nivelul grupului

Exemplele furnizate acoperă o gamă largă de aspecte; totuși, nu toate aspectele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit la nivelul grupului și lista exemplurilor nu este neapărat completă.

Controale la nivelul grupului

1. Controalele la nivelul grupului pot include o combinație între următoarele:
 - Întâlniri periodice între conducerea grupului și cea a componentei pentru a discuta evoluțiile afacerii și a revizui performanța.
 - Monitorizarea operațiunilor componentelor și a rezultatelor financiare ale acestora, inclusiv a rutinelor de raportare periodică, ce permit conducerii grupului să monitorizeze performanța componentelor în raport cu bugetele și să ia măsurile corespunzătoare.
 - Procesul conducerii grupului de evaluare a riscului, mai exact, procesul de identificare, analiză și gestionare a riscurilor afacerii, inclusiv riscul de fraudă, care ar putea genera denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ale grupului.
 - Monitorizarea, controlul, reconcilierea și eliminarea tranzacțiilor intra-grup și a profiturilor nerealizate și a soldurilor conturilor intra-grup la nivelul grupului.
 - Un proces de monitorizare a promptitudinii și de evaluare a acurateții și exhaustivității informațiilor financiare primite de la componente.
 - Un sistem informatic central controlat de aceleași controale generale ale sistemelor informatice pentru tot grupul sau o parte a acestuia.
 - Activități de control din cadrul sistemului IT, comune pentru toate componentele sau pentru o parte dintre acestea.
 - Monitorizarea controalelor, inclusiv a activităților funcției de audit intern și a programelor de autoevaluare.
 - Politici și proceduri uniforme, inclusiv un manual de proceduri privind raportarea financiară la nivelul grupului.
 - Programe la nivelul grupului, precum coduri de conduită sau programe de prevenire a fraudelor.
 - Modalități pentru alocarea autorității și responsabilității către conducerea componentelor.

2. Funcția de audit intern poate fi privită ca parte a controalelor la nivelul grupului, de exemplu, atunci când funcția este centralizată. ISA 610 (Revizuit în 2013)¹ tratează evaluarea de către echipa misiunii la nivelul grupului cu privire la măsura în care statutul organizațional al funcției de audit intern și politicile și procedurile relevante susțin în mod adecvat obiectivitatea auditorilor interni, nivelul de competență al funcției de audit intern și măsura în care funcția aplică o abordare sistematică și disciplinată atunci când echipa de audit la nivelul grupului preconizează că va utiliza activitatea funcției.

Procesul de consolidare

3. Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a procesului de consolidare ar putea include aspecte precum:

Aspecte legate de cadrul de raportare financiară aplicabil:

- Măsura în care conducerea componentei înțelege cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Procesul de identificare și contabilizare a componentelor în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Procesul de identificare a segmentelor raportabile pentru raportarea pe segmente în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Procesul de identificare a relațiilor cu părțile afiliate și a tranzacțiilor cu părțile afiliate pentru raportarea în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Politicile contabile aplicate situațiilor financiare ale grupului, schimbările față de cele din anul financiar anterior și schimbările generate de standarde noi sau revizuite conform cadrului de raportare financiară aplicabil.
- Procedurile pentru tratarea componentelor care au date de închidere a exercițiului financiar diferite de data de închidere a exercițiului financiar al grupului.

Aspecte legate de procesul de consolidare:

- Procesul conducerii grupului de înțelegere a politicilor contabile utilizate de componente și, dacă este cazul, de asigurare că se utilizează politici contabile uniforme pentru întocmirea informațiilor financiare ale componentelor pentru situațiile financiare ale grupului și a faptului că diferențele dintre politicile contabile sunt identificate și ajustate, acolo unde este necesar, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Politicile contabile uniforme sunt principiile, fundamentele, convențiile, regulile și practicile specifice adoptate de un grup pe baza cadrului de raportare financiară aplicabil, pe care componentele le folosesc pentru a raporta tranzacțiile similare în mod consecvent. În

1 ISA 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, punctul 15

mod normal, aceste politici sunt descrise în manualul de proceduri privind raportarea financiară și în pachetul de raportare emis de conducerea grupului.

- Procesul conducerii grupului de a asigura o raportare financiară completă, exactă și la timp a componentelor pentru consolidare.
- Procesul de transpunere a informațiilor financiare ale componentelor străine în moneda situațiilor financiare ale grupului.
- Modul de organizare a sistemului IT pentru consolidare, inclusiv manualul și etapele automatizate ale procesului, și controalele manuale și programate stabilite în diferite etape ale procesului de consolidare.
- Procesul conducerii grupului pentru obținerea informațiilor cu privire la evenimentele ulterioare.

Aspecte legate de ajustările de consolidare:

- Procesul de înregistrare a ajustărilor de consolidare, inclusiv întocmirea, autorizarea și procesarea înregistrărilor aferente în contabilitate, și experiența personalului responsabil pentru consolidare.
- Ajustările de consolidare cerute de cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Motivația de afaceri pentru evenimentele și tranzacțiile care au dus la apariția ajustărilor de consolidare.
- Frecvența, natura și dimensiunea tranzacțiilor dintre componente.
- Procedurile de monitorizare, control, reconciliere și eliminare a tranzacțiilor intra-grup și a profiturilor nerealizate și a soldurilor conturilor intra-grup.
- Etapele parcurse pentru a ajunge la valoarea justă a activelor și datoriilor, procedurile pentru amortizarea fondului comercial (dacă este cazul) și testarea fondului comercial pentru depreciere, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Acordurile cu un proprietar majoritar sau cu participațiile minoritare cu privire la pierderile înregistrate de o componentă (de exemplu, o obligație a participațiilor minoritare de a compensa astfel de pierderi).

Anexa 3

(A se vedea punctul A30)

Exemple de condiții sau evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului

Exemplele furnizate acoperă o gamă largă de condiții sau evenimente; totuși, nu toate condițiile sau evenimentele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit la nivelul grupului și lista exemplurilor nu este neapărat completă.

- Structură complexă de grup, în special în cazul în care au loc achiziții, cedări sau reorganizări frecvente.
- Structuri slabe de guvernare corporativă, inclusiv procesele decizionale, care nu sunt transparente.
- Controale la nivelul grupului inexistente sau ineficace, inclusiv gestionarea necorespunzătoare a informațiilor la nivelul grupului cu privire la monitorizarea operațiunilor componentelor și a rezultatelor acestora.
- Componente care funcționează în jurisdicții străine care ar putea fi expuse la factori precum intervenții neobișnuite din partea guvernului în domeniul precum politica fiscală și comercială, restricții asupra mișcărilor de valută și a dividendelor; și fluctuațiile ratelor de schimb valutare.
- Activități de afaceri ale componentelor care implică un grad ridicat de risc, precum contractele pe termen lung sau tranzacționarea cu instrumente financiare inovative sau complexe.
- Incertitudini cu privire la informațiile financiare ale componentelor care trebuie să fie încorporate în situațiile financiare ale grupului în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, de exemplu, dacă există entități cu scop special sau entități necomerciale și este necesar să fie încorporate.
- Relații și tranzacții neobișnuite cu părțile afiliate.
- Cazuri precedente de solduri ale conturilor intra-grup care nu se soldau sau nu se reconciliau la consolidare.
- Existența unor tranzacții complexe care sunt contabilizate în mai mult de o componentă.
- Mod de aplicare a politicilor contabile de către componente diferit de cele aplicate situațiilor financiare ale grupului.
- Componente cu date de închidere a exercițiului financiar diferite, care ar putea fi utilizate pentru a manipula plasarea în timp a tranzacțiilor.
- Cazuri anterioare de ajustări de consolidare neautorizate sau incomplete.
- Planificare fiscală agresivă în cadrul grupului sau tranzacții de mari dimensiuni în numerar cu entități din paradisuri fiscale.
- Schimbări frecvente ale auditorilor contractați să auditeze situațiile financiare ale componentelor.

Anexa 4

(A se vedea punctul A35)

Exemple de confirmări din partea auditorului componenteii

Ceea ce urmează nu se intenționează a fi o scrisoare standard. Confirmările pot varia de la un auditor al unei componente la altul și de la o perioadă la alta.

De cele mai multe ori, confirmările se obțin înainte de începerea activității cu privire la informațiile financiare ale componenteii.

[Antetul auditorului componenteii]

[Data]

[Către partenerul de misiune la nivelul grupului]

Această scrisoare este transmisă în legătură cu auditul dumneavoastră cu privire la situațiile financiare ale grupului [numele societății-mamă] pentru anul încheiat la [data] în scopul exprimării unei opinii referitoare la măsura în care situațiile financiare ale grupului prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative (oferă o imagine fidelă cu privire la) poziția financiară a grupului la [data] și performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale acestuia pentru anul încheiat la acea dată în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil].

Confirmăm primirea instrucțiunilor dumneavoastră din data de [data], prin care ne solicitați efectuarea activităților specificate cu privire la informațiile financiare ale [numele componenteii] pentru anul încheiat la [data].

Confirmăm că:

1. Vom fi în măsură să respectăm instrucțiunile. / Vă informăm că nu vom fi în măsură să respectăm următoarele instrucțiuni [specificați instrucțiunile] din următoarele motive [specificați motivele].
2. Instrucțiunile sunt clare și le înțelegem. / Vă rugăm să clarificați următoarele instrucțiuni [specificați instrucțiunile].
3. Vom coopera cu dumneavoastră și vă vom asigura accesul la documentația de audit relevantă.

Am luat cunoștință de următoarele:

1. Informațiile financiare ale [numele componenteii] vor fi incluse în situațiile financiare ale grupului [numele societății-mamă].
2. Ați putea considera necesar să fiți implicat în activitatea pe care ne-ați solicitat să o efectuăm cu privire la informațiile financiare ale [numele componenteii] pentru anul încheiat la data de [data].
3. Intenționați să evaluați și, în cazul în care se consideră adecvat, să utilizați activitatea noastră pentru auditul situațiilor financiare ale grupului [numele societății-mamă].

În legătură cu activitatea pe care o vom efectua cu privire la informațiile financiare ale [numele componentei], o [descrieți componenta, de exemplu, filială deținută în întregime, filială, asocieri în participație, entitate în care s-a investit contabilizată prin metoda punerii în echivalență sau metoda costului] a [numele societății-mamă], confirmăm următoarele:

1. Înțelegem [indicați cerințele etice relevante] suficient pentru a ne îndeplini responsabilitățile în auditul situațiilor financiare ale grupului, și le vom respecta. În special, și cu privire la [numele societății-mamă] și celelalte componente din grup, suntem independenți în sensul [indicați cerințele etice relevante] și respectăm cerințele aplicabile din [faceți referire la reguli] promulgate de [numele agenției de reglementare].
2. Înțelegem Standardele Internaționale de Audit și [indicați alte standarde naționale aplicabile auditului situațiilor financiare ale grupului] suficient pentru a ne îndeplini responsabilitățile în auditul situațiilor financiare ale grupului și ne vom desfășura activitatea cu privire la informațiile financiare ale [numele componentei] pentru anul încheiat la data de [data] în conformitate cu acele standarde.
3. Deținem competențele de specialitate necesare (de exemplu, cunoștințe specifice pentru sectorul de activitate) pentru efectuarea activității cu privire la informațiile financiare ale respectivei componente.
4. Înțelegem [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil sau manualul de proceduri privind raportarea financiară la nivelul grupului] suficient pentru a ne îndeplini responsabilitățile în auditul situațiilor financiare ale grupului.

Vă vom informa cu privire la orice schimbări intervenite în declarațiile de mai sus pe parcursul activității noastre cu privire la informațiile financiare ale [numele componentei].

[Semnătura auditorului]

[Data]

[Adresa auditorului]

Aspecte necesare și suplimentare incluse în scrisoarea de instrucțiuni a echipei misiunii la nivelul grupului

Aspectele prevăzute de prezentul ISA pentru a fi comunicate către auditorul componentei sunt prezentate folosind caractere cursive.

Aspecte care sunt relevante pentru planificarea activității de către auditorul componentei:

- *O solicitare ca auditorul componentei, cunoscând contextul în care echipa misiunii la nivelul grupului va folosi rezultatele activității auditorului componentei, să confirme faptul că auditorul componentei va coopera cu echipa misiunii la nivelul grupului.*
- Calendarul de finalizare a auditului.
- Datele vizitelor planificate de către conducerea grupului și echipa misiunii la nivelul grupului, și datele întâlnirilor planificate cu membrii conducerii componentei și auditorul componentei.
- O listă de persoane de contact cheie.
- *Activitatea care trebuie efectuată de auditorul componentei, modul în care va fi utilizată acea activitate și acordurile pentru coordonarea eforturilor în etapa inițială a auditului și în timpul acestuia, inclusiv implicarea planificată a echipei misiunii la nivelul grupului în activitatea auditorului componentei.*
- *Cerințele etice relevante pentru auditul grupului și, în special, cerințele privind independența, de exemplu, în cazul în care auditorului grupului îi este interzis, prin legislație sau reglementări, să utilizeze auditori interni pentru a oferi asistență directă, este relevant ca auditorul grupului să ia în considerare dacă interdicția se extinde și la nivelul auditorilor componentelor și, dacă da, să abordeze acest lucru în comunicarea cu auditorii componentelor.¹*
- *În cazul unui audit sau al unei revizui a informațiilor financiare ale componentei, pragul de semnificație al componentei (și, acolo unde este aplicabil, nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații) și pragul peste care denaturările nu pot fi considerate în mod clar nesemnificative pentru situațiile financiare ale grupului.*
- *O listă a părților afiliate întocmită de conducerea grupului, și orice alte părți afiliate pe care echipa misiunii la nivelul grupului le cunoaște, și o solicitare ca auditorul componentei să comunice în timp util către echipa misiunii la*

1 ISA 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, punctul A31

nivelul grupului părțile afiliate neidentificate anterior de conducerea grupului sau de echipa misiunii la nivelul grupului.

- Activitatea care trebuie efectuată asupra tranzacțiilor intra-grup și a profiturilor nerealizate și a soldurilor conturilor intra-grup.
- Îndrumări cu privire la alte responsabilități de raportare statutare, de exemplu, raportarea cu privire la aserțiunile conducerii grupului privind eficacitatea controlului intern.
- Dacă există probabilitatea unui decalaj între finalizarea activității asupra informațiilor financiare ale componentelor și concluzia echipei misiunii la nivelul grupului asupra situațiilor financiare ale grupului, instrucțiuni specifice privind revizuirea evenimentelor ulterioare.

Aspecte care sunt relevante pentru gestionarea activității de către auditorul componente:

- Constatările testelor efectuate de echipa misiunii la nivelul grupului privind activitățile de control ale unui sistem de procesare comun care este comun pentru toate componentele sau pentru o parte dintre acestea, și testele controalelor ce urmează a fi efectuate de auditorul componente.
- *Riscurile semnificative de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului identificate, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, relevante pentru activitatea auditorului componente, și o solicitare ca auditorul componente să comunice în timp util orice alte riscuri semnificative de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, identificate la nivelul componente și răspunsul auditorului componente la aceste riscuri.*
- Constatările funcției de audit intern, bazate pe activitatea efectuată asupra controalelor la nivelul componentelor sau relevante pentru acestea.
- Solicitarea comunicării în timp util a probelor de audit obținute ca urmare a efectuării activității cu privire la informațiile financiare ale componentelor care contrazic probele de audit pe care echipa misiunii la nivelul grupului și-a bazat inițial evaluarea riscului efectuată la nivelul grupului.
- Solicitarea unei declarații scrise cu privire la respectarea de către conducerea componente a cadrului de raportare financiară aplicabil sau o declarație cu privire la faptul că diferențele dintre politicile contabile aplicate asupra informațiilor financiare ale componente și cele aplicate în cazul situațiilor financiare ale grupului au fost prezentate.
- Aspectele care trebuie documentate de către auditorul componente.

Alte informații

- Solicitarea ca următoarele aspecte să fie raportate în timp util către echipa misiunii la nivelul grupului:

CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE GRUPULUI
(INCLUSIV ACTIVITATEA AUDITORILOR COMPONENTELOR)

- Aspectele semnificative de contabilitate, raportare financiară și audit, inclusiv estimările contabile și raționamentele aferente.
- Aspectele legate de principiul continuității activității componenteii.
- Aspectele legate de litigii și revendicări.
- Deficiențele semnificative ale controlului intern pe care auditorul componenteii le-a identificat în timpul efectuării activității sale cu privire la informațiile financiare ale componenteii, și informațiile care indică existența fraudei.
- Solicitarea ca echipa misiunii la nivelul grupului să fie anunțată cu privire la orice evenimente semnificative sau neobișnuite cât de repede posibil.
- *Solicitarea ca aspectele enumerate la punctul 41 să fie comunicate echipei misiunii la nivelul grupului atunci când activitatea cu privire la informațiile financiare ale componenteii este finalizată.*

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 610 (REVIZUIT ÎN 2013)

UTILIZAREA ACTIVITĂȚII AUDITORILOR INTERNI

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2014 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1-5
Relația dintre ISA 315 (Revizuit) și ISA 610 (Revizuit în 2013)	6-10
Responsabilitatea auditorului extern pentru audit	11
Data intrării în vigoare	12
Obiective	13
Definiții	14
Cerințe	
Stabilirea situațiilor, domeniilor și măsurii în care poate fi utilizată activitatea de audit intern	15-20
Utilizarea activității de audit intern	21-25
Stabilirea situațiilor, domeniilor și măsurii în care auditorii interni pot fi utilizați pentru a furniza asistență directă	26-32
Utilizarea auditorilor interni pentru a furniza asistență directă	33-35
Documentarea	36-37
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Definiția funcției de audit intern	A1-A4
Stabilirea situațiilor, domeniilor și măsurii în care poate fi utilizată activitatea de audit intern	A5-A23
Utilizarea activității de audit intern	A24-A30
Stabilirea situațiilor, domeniilor și măsurii în care auditorii interni pot fi utilizați pentru a furniza asistență directă.....	A31-A39
Utilizarea auditorilor interni pentru a furniza asistență directă	A40 – A41

Standardul Internațional de Audit (ISA) 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului extern atunci când utilizează activitatea auditorilor interni. Aceasta presupune (a) utilizarea activității de audit intern pentru obținerea de probe de audit și (b) utilizarea auditorilor interni pentru furnizarea de asistență directă sub coordonarea, supravegherea și revizuirea auditorului extern.
2. Prezentul ISA nu se aplică dacă entitatea nu are o funcție de audit intern. (A se vedea punctul A2)
3. Dacă entitatea are o funcție de audit intern, cerințele prezentului ISA referitoare la utilizarea activității acelei funcții nu se aplică dacă:
 - (a) Responsabilitățile și activitățile funcției nu sunt relevante pentru audit sau
 - (b) Pe baza înțelegerii preliminare a funcției de către auditor ca urmare a procedurilor efectuate conform ISA 315 (Revizuit)¹, auditorul extern nu preconizează că va utiliza activitatea de audit intern pentru a obține probe de audit.

Nicio prevedere a prezentului ISA nu impune auditorului extern să utilizeze activitatea de audit intern pentru a modifica natura sau calendarul activităților de audit ori pentru a reduce amploarea procedurilor de audit ce urmează să fie efectuate direct de către auditorul extern; aceasta este decizia auditorului extern atunci când stabilește strategia de audit generală.

4. Mai mult, cerințele din acest ISA referitoare la asistența directă nu se aplică dacă auditorul extern nu își propune să utilizeze auditorii interni pentru furnizarea de asistență directă.
5. Este posibil ca în anumite jurisdicții auditorului extern să îi fie interzisă sau să îi fie restricționată într-o anumită măsură, prin legislație sau reglementări, utilizarea activității de audit intern sau utilizarea auditorilor interni pentru furnizarea de asistență directă. ISA nu are prioritate față de legile sau reglementările care guvernează un audit al situațiilor financiare.² Prin urmare, astfel de interdicții sau restricții nu împiedică auditorul extern de la a se conforma ISA-urilor. (A se vedea punctul A31)

Relația dintre ISA 315 (Revizuit) și ISA 610 (Revizuit în 2013)

6. Multe entități înființează funcții de audit intern ca parte a structurilor lor de control intern și de guvernanță. Obiectivele și aria de aplicare ale unei funcții de audit intern, natura responsabilităților sale și statutul său în cadrul organizației

1 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.*

2 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul A57.

inclusiv autoritatea și responsabilitatea funcției, variază foarte mult și depind de dimensiunea și structura entității și de cerințele conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu guvernarea.

7. ISA 315 (Revizuit) tratează modul în care cunoștințele și experiența funcției de audit intern pot contribui cu informații la înțelegerea de către auditorul extern a entității și a mediului său și la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. ISA 315 (Revizuit)³ explică, de asemenea, modul în care o comunicare eficientă între auditorii interni și cei externi creează un mediu în care auditorul extern poate fi informat cu privire la aspecte semnificative care pot influența activitatea auditorului extern.
8. În funcție de măsura în care statutul organizațional și procedurile și politicile relevante ale funcției de audit intern sprijină corespunzător obiectivitatea auditorilor interni, de nivelul de competență al funcției de audit intern și de măsura în care funcția aplică o abordare sistematică și disciplinată, auditorul extern, la rândul său, poate utiliza activitatea de audit intern într-o modalitate constructivă și complementară. Prezentul ISA tratează responsabilitățile auditorului extern atunci când, pe baza înțelegerii preliminare a funcției de audit intern obținute de auditorul extern ca rezultat al procedurilor efectuate conform ISA 315 (Revizuit), auditorul extern preconizează că va utiliza activitatea de audit intern ca parte a probelor de audit obținute.⁴ O asemenea utilizare a acestei activități modifică natura sau calendarul procedurilor de audit, ori reduce amploarea procedurilor de audit ce urmează a fi efectuate direct de către auditorul extern.
9. Mai mult, prezentul ISA abordează, de asemenea, responsabilitățile auditorului extern dacă se preconizează utilizarea auditorilor interni pentru furnizarea de asistență directă sub coordonarea, supravegherea și revizuirea auditorului extern.
10. În cadrul unei entități pot exista persoane care efectuează proceduri similare cu cele efectuate de către o funcție de audit intern. Totuși, dacă aceste proceduri nu sunt realizate de către o funcție obiectivă și competentă, care aplică o abordare sistematică și disciplinată, inclusiv un control de calitate, ele sunt considerate controale interne, iar obținerea de probe cu privire la eficacitatea unor astfel de controale ar face parte din răspunsurile auditorului la riscurile evaluate în conformitate cu ISA 330.⁵

Responsabilitatea auditorului extern pentru audit

11. Auditorul extern este singurul responsabil pentru opinia de audit exprimată, iar această responsabilitate nu este diminuată prin utilizarea de către auditorul extern a activității de audit intern sau a auditorilor interni pentru furnizarea de asistență directă în cadrul misiunii. Deși pot efectua proceduri de audit similare cu cele realizate de către auditorul extern, nici funcția de audit intern,

3 ISA 315 (Revizuit), punctul A120.

4 A se vedea punctele 15-25.

5 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*.

nici auditorii interni nu sunt independenți față de entitate, așa cum se prevede pentru auditorul extern în cazul unui audit al situațiilor financiare în conformitate cu ISA 200.⁶ Prin urmare, prezentul ISA definește condițiile care trebuie întrunite pentru ca auditorul extern să poată utiliza activitatea auditorilor interni. De asemenea, acesta definește efortul de lucru necesar pentru a obține probe suficiente și adecvate că activitatea de audit intern sau a auditorilor interni care furnizează asistență directă este adecvată scopului auditului. Cerințele sunt elaborate pentru a furniza un cadru pentru raționamentul auditorului extern referitor la utilizarea activității auditorilor interni pentru a preveni utilizarea exagerată sau necuvenită a acestei activități.

Data intrării în vigoare

12. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2014 sau ulterior acestei date.

Obiective

13. Atunci când entitatea are o funcție de audit intern, iar auditorul extern preconizează că va utiliza activitatea de audit intern pentru a modifica natura sau calendarul procedurilor de audit ori pentru a reduce amploarea procedurilor de audit ce urmează a fi efectuate direct de către auditorul extern sau că va utiliza auditori interni pentru furnizarea de asistență directă, obiectivele auditorului extern sunt:

- (a) Să stabilească dacă activitatea de audit intern sau asistența directă furnizată de auditorii interni poate fi utilizată și, dacă da, în ce domenii și în ce măsură,

iar după stabilirea acestor aspecte:

- (b) Dacă utilizează activitatea de audit intern, să stabilească dacă respectiva activitate este adecvată în scopul auditului și
- (c) Dacă utilizează auditorii interni pentru furnizarea de asistență directă, să coordoneze, să supravegheze și să revizuiască în mod corespunzător activitatea acestora.

Definiții

14. În contextul prezentului ISA, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Funcția de audit intern – O funcție a unei entități care efectuează activități de asigurare și consultanță cu scopul de a evalua și a îmbunătăți eficacitatea proceselor de governanță, gestionare a riscurilor și control intern ale entității.
 - (b) Asistență directă – Utilizarea auditorilor interni pentru a efectua proceduri de audit sub coordonarea, supravegherea și revizuirea auditorului extern.

6 ISA 200, punctul 14.

Cerințe

Stabilirea situațiilor, domeniilor și măsurii în care poate fi utilizată activitatea de audit intern

Evaluarea funcției de audit intern

15. Auditorul extern trebuie să determine dacă activitatea de audit intern poate fi utilizată în scopul auditului, prin evaluarea următoarelor aspecte:
 - (a) Măsura în care statutul organizațional, procedurile și politicile relevante ale funcției de audit intern sprijină obiectivitatea auditorilor interni, (A se vedea punctele A5-A9)
 - (b) Nivelul de competență al funcției de audit intern și (A se vedea punctele A5-A9)
 - (c) Măsura în care funcția de audit intern aplică o abordare sistematică și disciplinată, inclusiv un control al calității. (A se vedea punctele A10-A11)
16. Auditorul extern nu trebuie să utilizeze activitatea de audit intern dacă stabilește că:
 - (a) Statutul organizațional, procedurile și politicile relevante ale funcției nu sprijină în mod adecvat obiectivitatea auditorilor interni,
 - (b) Funcția nu are suficientă competență sau
 - (c) Funcția nu aplică o abordare sistematică și disciplinată, inclusiv un control al calității. (A se vedea punctele A12-A14)

Stabilirea naturii și amplitudinii activității funcției de audit care poate fi utilizată

17. Ca bază pentru stabilirea domeniilor și a măsurii în care poate fi utilizată activitatea de audit intern, auditorul extern trebuie să analizeze natura și aria de aplicare ale activității care a fost realizată sau care este prevăzut a fi realizată de către funcția de audit intern și relevanța acesteia pentru strategia de audit generală și planul de audit ale auditorului extern. (A se vedea punctele A15-A17)
18. Auditorul extern trebuie să facă toate raționamentele semnificative pentru misiunea de audit și, pentru a preveni utilizarea necorespunzătoare a activității de audit intern, trebuie să planifice folosirea într-o mai mică măsură a activității de audit intern și să efectueze direct o cât mai mare parte din activitate acolo unde: (A se vedea punctele A15-A17)
 - (a) Este necesar un raționament profesional mai amplu privind:
 - (i) Planificarea și efectuarea procedurilor de audit relevante și
 - (ii) Evaluarea probelor de audit obținute (A se vedea punctele A18-A19)
 - (b) Este mai mare riscul de denaturare semnificativă evaluat la nivelul aserțiunilor, acordând o atenție specială acordată riscurilor identificate drept semnificative, (A se vedea punctele A20-A22)

- (c) Statutul organizațional, procedurile și politicile relevante ale funcției de audit intern sprijină în mod adecvat într-o mai mică măsură obiectivitatea auditorilor interni și
 - (d) Nivelul de competență al persoanelor implicate în activitatea de audit intern este mai redus.
19. Auditorul extern trebuie, de asemenea, să evalueze dacă, per total, prin utilizarea activității de audit intern în măsura prevăzută, rezultă totuși o implicare suficientă a auditorului extern în audit, având în vedere că auditorul extern este singurul responsabil pentru opinia de audit exprimată. (A se vedea punctele A15-A22)
20. Atunci când auditorul extern le comunică persoanelor responsabile cu guvernarea o imagine de ansamblu a ariei de aplicare și a calendarului procedurilor de audit în conformitate cu ISA 260 (Revizuit)⁷, acesta trebuie să comunice și modul în care auditorul extern a plănuisit să utilizeze activitatea de audit intern. (A se vedea punctul A23)

Utilizarea activității funcției de audit intern

21. Dacă auditorul extern plănuiește să utilizeze activitatea de audit intern, el trebuie să discute cu persoanele implicate în activitatea de audit intern despre modul în care au plănuisit utilizarea acțiunilor lor, ca bază pentru coordonarea activităților respective. (A se vedea punctele A24-A26)
22. Auditorul extern trebuie să citească rapoartele funcției de audit intern legate de activitatea funcției pe care auditorul extern intenționează să o utilizeze pentru a înțelege natura și amploarea procedurilor de audit efectuate și constatările aferente.
23. Auditorul extern trebuie să efectueze suficiente proceduri de audit cu privire la activitatea de audit intern, per ansamblu, pe care auditorul extern intenționează să o utilizeze încât să îi determine caracterul adecvat în scopul auditului, inclusiv să evalueze dacă:
- (a) Activitatea de audit intern a fost adecvat planificată, efectuată, supravegheată, revizuită și documentată,
 - (b) Au fost obținute probe suficiente și adecvate pentru a-i permite funcției să formuleze concluzii rezonabile și
 - (c) Concluziile atinse sunt adecvate circumstanțelor și rapoartele întocmite de către persoanele implicate în audit intern sunt consecvente cu rezultatele activității realizate. (A se vedea punctele A27-A30)
24. Natura și amploarea procedurilor de audit ale auditorului extern trebuie să depindă de evaluarea realizată de auditorul extern cu privire la:
- (a) Nivelul de raționament implicat,
 - (b) Riscul de denaturare semnificativă evaluat,

⁷ ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*, punctul 15.

- (c) Măsura în care statutul organizațional, politicile și procedurile relevante ale funcției de audit intern sprijină obiectivitatea auditorilor interni și
- (d) Nivelul de competență al funcției;⁸ (A se vedea punctele A27-A29)

și trebuie să includă reefectuarea unei părți din activitate. (A se vedea punctul A30)

25. Auditorul extern trebuie, de asemenea, să evalueze măsura în care concluziile auditorului extern cu privire la funcția de audit intern conform punctului 15 al prezentului ISA și determinarea naturii și amplitudinii utilizării activității de audit intern în scopul auditului conform punctelor 18-19 din prezentul ISA sunt în continuare adecvate.

Stabilirea situațiilor, domeniilor și măsurii în care auditorii interni pot fi utilizați pentru a furniza asistență directă

Stabilirea situațiilor în care auditorii interni pot fi utilizați pentru a furniza asistență directă în scopul auditului

26. Auditorului extern i se poate interzice prin legi sau reglementări să obțină asistență directă din partea auditorilor interni. În acest caz, punctele 27-35 și 37 nu se aplică. (A se vedea punctul A31)
27. Dacă utilizarea auditorilor interni pentru furnizarea de asistență directă nu este interzisă prin legi sau reglementări și auditorul extern își propune să utilizeze auditorii interni pentru furnizarea de asistență directă în cadrul auditului, auditorul extern trebuie să evalueze existența și importanța amenințărilor la adresa obiectivității și nivelul de competență al auditorilor interni care vor furniza asistența respectivă. Evaluarea auditorului extern cu privire la existența și importanța amenințărilor la adresa obiectivității auditorilor interni trebuie să includă interviuarea acestora din urmă din perspectiva intereselor și relațiilor care pot crea o amenințare la adresa obiectivității lor. (A se vedea punctele A32-A34)
28. Auditorul extern nu trebuie să utilizeze un auditor intern pentru furnizarea de asistență directă dacă:
- (a) Există amenințări semnificative la adresa obiectivității auditorului intern sau
 - (b) Auditorul intern nu are suficientă competență pentru a efectua activitatea propusă. (A se vedea punctele A32-A34)

Stabilirea naturii și amplitudinii activității care poate fi alocată auditorilor interni ce furnizează asistență directă

29. La stabilirea naturii și amplitudinii activității care poate fi alocată auditorilor interni și a naturii, calendarului și amplitudinii coordonării, supravegherii și revizuirii corespunzătoare în circumstanțele date, auditorul extern trebuie să ia în considerare:

⁸ A se vedea punctul 18.

- (a) Nivelul de raționament implicat în:
 - (i) Planificarea și efectuarea procedurilor de audit relevante și
 - (ii) Evaluarea probelor de audit obținute,
 - (b) Riscul de denaturare semnificativă evaluat și
 - (c) Evaluarea de către auditorul extern a existenței și importanței amenințărilor la adresa obiectivității și a nivelului de competență al auditorilor interni care vor furniza asistența respectivă. (A se vedea punctele A35-A39)
30. Auditorul extern nu trebuie să utilizeze auditorii interni pentru furnizarea de asistență directă în vederea efectuării unor proceduri care:
- (a) Presupune efectuarea de raționamente semnificative pe parcursul auditului, (A se vedea punctul A19)
 - (b) Se referă la riscuri de denaturare semnificativă evaluate ca fiind mai ridicate, unde raționamentul necesar pentru efectuarea procedurilor de audit relevante sau pentru evaluarea probelor de audit obținute este mai amplu, (A se vedea punctul A38)
 - (c) Se referă la o activitate în care auditorii interni au fost implicați și care a fost deja sau urmează să fie raportată conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernarea de către persoanele implicate în audit intern sau
 - (d) Se referă la decizii pe care auditorul extern le ia în conformitate cu prezentul ISA referitoare la activitatea persoanelor implicate în audit intern și utilizarea activității lor sau a asistenței directe. (A se vedea punctele A35-A39)
31. După ce auditorul extern a evaluat corespunzător dacă și, dacă da, în ce măsură pot fi utilizați auditorii interni pentru furnizarea de asistență directă în misiunea de audit, acesta trebuie, atunci când le comunică persoanelor responsabile cu guvernarea o prezentare generală a ariei de aplicare și a calendarului procedurilor de audit în conformitate cu ISA 260 (Revizuit),⁹ să comunice natura și amploarea utilizării preconizate a auditorilor interni pentru furnizarea de asistență directă astfel încât să se ajungă la o înțelegere reciprocă a faptului că implicarea acestora nu este excesivă în circumstanțele misiunii. (A se vedea punctul A39)
32. Auditorul extern trebuie să evalueze dacă, per total, prin utilizarea auditorilor interni pentru furnizarea de asistență directă în măsura preconizată, împreună cu utilizarea prevăzută a activității de audit intern, rezultă totuși o implicare suficientă a auditorului extern în misiunea de audit, având în vedere că acesta este singurul responsabil pentru opinia de audit exprimată.

⁹ ISA 260 (Revizuit), punctul 15.

Utilizarea auditorilor interni pentru a furniza asistență directă

33. Înainte de a utiliza auditorii interni pentru furnizarea de asistență directă în scopul auditului, auditorul extern trebuie:
- (a) Să obțină acordul scris al unui reprezentant autorizat al entității, potrivit căruia auditorii interni li se va permite să urmeze indicațiile auditorului extern, iar entitatea nu va interveni în activitatea pe care auditorii interni o desfășoară pentru auditorul extern și
 - (b) Să obțină acordul scris al auditorilor interni potrivit căruia vor păstra confidențialitatea aspectelor specifice, conform indicațiilor auditorului extern, și îl vor informa pe acesta cu privire la orice amenințare la adresa obiectivității lor.
34. Auditorul extern trebuie să coordoneze, să supravegheze și să revizuiască activitatea desfășurată de auditorii interni în cadrul misiunii în conformitate cu ISA 220.¹⁰ În acest sens:
- (a) Natura, calendarul și amploarea coordonării, supravegherii și revizuirii trebuie să țină cont de faptul că auditorii interni nu sunt independenți de entitate și auditorul extern trebuie să răspundă de rezultatul evaluării factorilor de la punctul 29 al prezentului ISA și
 - (b) Procedurile de revizuire trebuie să includă examinarea ulterioară de către auditorul extern a probelor de audit pentru o parte a activităților efectuate de către auditorii interni.

Amploarea coordonării, supravegherii și revizuirii de către auditorul extern a activității efectuate de auditorii interni trebuie să fie suficientă pentru ca acesta să fie convins că auditorii interni au obținut probe de audit suficiente și adecvate pentru a-și baza concluziile pe acea activitate. (A se vedea punctele A40-A41)

35. În coordonarea, supravegherea și revizuirea activității efectuate de auditorii interni, auditorul extern trebuie să acorde atenție oricăror indicii că evaluările auditorului extern prevăzute la punctul 27 nu mai sunt adecvate.

Documentarea

36. Dacă auditorul extern utilizează activitatea de audit intern, auditorul extern trebuie să includă în documentația de audit:
- (a) Evaluarea:
 - (i) Măsurii în care statutul organizațional, procedurile și politicile relevante ale activității sprijină în mod adecvat obiectivitatea auditorilor interni,
 - (ii) Nivelului de competență al persoanelor implicate în audit intern și

¹⁰ ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*.

- (iii) Măsurii în care activitatea de audit intern aplică o abordare sistematică și disciplinată, inclusiv un control al calității,
 - (b) Natura și amploarea activității utilizate și baza pentru luarea deciziei în acest sens și
 - (c) Procedurile de audit efectuate de către auditorul extern pentru a evalua gradul de adecvare al activității utilizate.
37. Dacă auditorul extern utilizează auditori interni pentru furnizarea de asistență directă în audit, auditorul extern trebuie să includă în documentația de audit:
- (a) Evaluarea existenței și importanței amenințărilor la adresa obiectivității auditorilor interni și nivelul de competență al auditorilor interni care vor furniza asistență directă,
 - (b) Baza deciziei cu privire la natura și amploarea activității efectuate de auditorii interni,
 - (c) Persoana care a revizuit activitatea efectuată și data, precum și amploarea acelei revizuirii în conformitate cu ISA 230,¹¹
 - (d) Declarațiile scrise obținute de la un reprezentant autorizat al entității și auditorii interni conform punctului 33 din prezentul ISA și
 - (e) Documentele de lucru întocmite de auditorii interni care au furnizat asistență directă în cadrul misiunii de audit.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Definiția funcției de audit intern (A se vedea punctele 2, 14 (a))

- A1. Obiectivele și aria de aplicare a funcțiilor de audit intern includ, în general, activități de asigurare și consultanță elaborate cu scopul de a evalua și îmbunătăți eficacitatea proceselor de guvernare, gestionării riscului și controlului intern ale entității, precum:

Activități privind guvernarea

- Activitatea de audit intern poate evalua procesul de guvernare din perspectiva realizării obiectivelor privind etica și valorile, gestionarea performanței și responsabilitatea, comunicarea informațiilor privind riscul și controlul către departamentele adecvate ale organizației și eficacitatea comunicării dintre persoanele responsabile cu guvernarea, auditorii externi și interni și conducere.

¹¹ ISA 230, *Documentația de audit*.

Activități privind gestionarea riscului

- Activitatea de audit intern poate fi utilă entității prin identificarea și evaluarea expunerilor semnificative la risc și prin contribuția la îmbunătățirea gestionării riscului și controlului intern (inclusiv a eficacității procesului de raportare financiară).
- În cadrul activității de audit intern se pot efectua proceduri pentru a asista entitatea în detectarea fraudei.

Activități privind controlul intern

- Evaluarea controlului intern. Persoanelor implicate în audit intern le pot fi alocate responsabilități specifice pentru revizuirea controalelor, evaluarea funcționării acestora și elaborarea de recomandări de îmbunătățire. În realizarea acestor responsabilități, persoanele implicate în audit intern oferă asigurare privind controlul. De exemplu, persoanele implicate în audit intern pot planifica și efectua teste sau alte proceduri pentru a oferi asigurare conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la proiectarea, implementarea și eficacitatea funcționării controlului intern, inclusiv a acelor controale care sunt relevante pentru audit.
- Examinarea informațiilor financiare și operaționale. Persoanele implicate în audit intern pot fi desemnate să revizuiască mijloacele utilizate pentru identificarea, recunoașterea, evaluarea, clasificarea și raportarea informațiilor financiare și operaționale, precum și să realizeze investigații specifice pentru elementele individuale, inclusiv testarea detaliată a tranzacțiilor, soldurilor și procedurilor.
- Revizuirea activităților operaționale. Persoanele implicate în audit intern pot fi desemnate să revizuiască economia, eficiența și eficacitatea activităților operaționale, inclusiv activitățile nefinanciare ale unei entități.
- Revizuirea conformității cu legislația și reglementările. Persoanele implicate în audit intern pot fi desemnate să examineze conformitatea cu legile, reglementările și alte cerințe externe, precum și cu politicile și directivele conducerii și cu alte cerințe interne.

- A2. Activități similare celor efectuate de către persoanele implicate în audit intern pot fi realizate de compartimente cu alte denumiri din cadrul entității. Toate sau unele dintre activitățile de audit intern pot fi, de asemenea, externalizate către un furnizor terț de servicii. Nici denumirea activității și nici dacă aceasta este efectuată de entitate sau de un furnizor terț de servicii nu reprezintă indicatori unici ai măsurii în care auditorul extern poate utiliza sau nu activitatea de audit intern. Mai degrabă se iau în considerare aspectele relevante privind natura activităților; măsura în care statutul organizațional și politicile și procedurile relevante ale activității de audit intern sprijină obiectivitatea auditorilor interni; competența; și abordarea sistematică și disciplinată a activității. Referințele din prezentul ISA la activitatea de audit intern includ activitățile relevante ale altor compartimente sau ale furnizorilor terți care au aceste caracteristici.

- A3. Mai mult, persoanele din cadrul entității cu sarcini operaționale și de conducere și responsabilități în afara activității de audit intern se confruntă, de obicei, cu amenințări la adresa obiectivității lor din cauza cărora nu pot fi tratate, în sensul prezentului ISA, ca parte a activității de audit intern, deși pot efectua activități de control care pot fi testate în conformitate cu ISA 330.12 Din acest motiv, monitorizarea controalelor efectuată de un proprietar-administrator nu va fi considerată ca fiind echivalentă cu o activitate de audit intern.
- A4. Deși obiectivele activității de audit intern ale unei entități și ale auditorului său extern diferă, persoanele implicate pot efectua proceduri de audit similare celor efectuate de către auditorul extern în cadrul unui audit al situațiilor financiare. În acest caz, auditorul extern poate utiliza funcția în scopul auditului în una sau mai multe dintre următoarele modalități:
- Pentru a obține informații relevante pentru evaluarea de către auditorul extern a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de eroare sau fraudă. În acest sens, ISA 315 (Revizuit)¹³ prevede ca auditorul extern să înțeleagă natura responsabilităților activității de audit intern, statutul său în cadrul organizației și activitățile efectuate sau care urmează să fie efectuate și să intervieveze persoanele adecvate, responsabile de audit intern (dacă entitatea are un astfel de compartiment), sau
 - Cu excepția cazului în care îi este interzis sau îi sunt impuse într-o anumită măsură restricții prin legi sau reglementări, auditorul extern poate decide, în urma unei evaluări adecvate, să utilizeze activitatea de audit intern care a fost efectuată în decursul perioadei ca substitut parțial pentru probele de audit ce trebuie să fie obținute direct de către auditorul extern.¹⁴

Mai mult, cu excepția cazului în care îi este interzis sau îi sunt impuse într-o anumită măsură restricții prin legi sau reglementări, auditorul extern poate utiliza auditorii interni pentru efectuarea de proceduri de audit sub coordonarea, supravegherea și revizuirea auditorului extern (acțiune numită în prezentul ISA „asistență directă”).¹⁵

Stabilirea situațiilor, domeniilor și măsurii în care poate fi utilizată activitatea de audit intern

Evaluarea funcției de audit intern

Obiectivitatea și competența (A se vedea punctul 15 (a)-(b))

- A5. Auditorul extern își exercită raționamentul profesional atunci când determină dacă activitatea de audit intern poate fi utilizată în scopul auditului financiar, precum și natura activității de audit intern și măsura în care aceasta poate fi utilizată în circumstanțele respective.

12 A se vedea punctul 10.

13 ISA 315 (Revizuit), punctul 6 (a).

14 A se vedea punctele 15-25.

15 A se vedea punctele 26-35.

- A6. Măsura în care statutul organizațional și politicile și procedurile relevante de audit intern sprijină obiectivitatea auditorilor interni și nivelul de competență sunt deosebit de importante în a stabili dacă să fie utilizată activitatea de audit intern și, dacă da, natura și măsura în care acest lucru este adecvat în circumstanțele date.
- A7. Obiectivitatea se referă la capacitatea de a efectua respectivele sarcini fără a permite ca subiectivismul, conflictul de interese sau influența nedorită a altor părți să afecteze raționamentele profesionale. Factorii care ar putea influența evaluarea auditorului extern includ următoarele:
- Măsura în care statutul organizațional al activității de audit intern, inclusiv autoritatea și responsabilitatea funcției, sprijină capacitatea acesteia de a nu permite ca raționamentul profesional să-i fie afectat de subiectivism, conflict de interese sau influența nedorită a altor părți. De exemplu, măsura în care persoanele implicate în audit intern raportează persoanelor responsabile cu guvernanta sau unei persoane cu autoritatea corespunzătoare, ori dacă acestea raportează conducerii, măsura în care au acces direct la persoanele responsabile cu guvernanta.
 - Dacă persoanele implicate în audit intern nu sunt afectate de responsabilități care intră în conflict, de exemplu, dacă au sarcini de conducere sau operaționale ori responsabilități care sunt în afara sferei de audit intern.
 - Dacă persoanele responsabile cu guvernanta supraveghează deciziile de angajare în cadrul funcției de audit intern, de exemplu, dacă determină politica adecvată de remunerare.
 - Dacă există orice constrângeri sau restricții impuse activității de audit intern de către conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernanta, de exemplu, referitor la comunicarea constatărilor persoanelor implicate în audit intern către auditorul extern.
 - Dacă auditorii interni sunt membri ai organismelor profesionale relevante, iar calitatea lor de membri îi obligă să se conformeze standardelor profesionale relevante privind obiectivitatea sau dacă politicile lor interne determină atingerea acelorași obiective.
- A8. Competența persoanelor implicate în activitatea de audit intern se referă la obținerea și menținerea cunoștințelor și aptitudinilor funcției ca întreg la nivelul necesar pentru a permite realizarea sarcinilor alocate cu diligența necesară și în conformitate cu standardele profesionale aplicabile. Factorii care ar putea influența evaluarea auditorului extern includ următoarele:
- Dacă activitatea de audit intern dispune de resursele adecvate și corespunzătoare în raport cu dimensiunea entității și natura operațiunilor sale.
 - Dacă există politici stabilite pentru angajarea, formarea profesională și desemnarea auditorilor interni pentru misiunile de audit intern.

- Dacă auditorii interni dispun de o formare tehnică adecvată și de competență în domeniul auditului. Criteriile relevante care ar putea fi analizate de către auditorul extern atunci când realizează această evaluare pot include, de exemplu, deținerea de către auditorii interni a unui titlu profesional relevant și a experienței relevante.
- Dacă auditorii interni dețin cunoștințele necesare referitoare la raportarea financiară a entității și la cadrul de raportare financiară aplicabil și dacă persoanele implicate în audit intern dispun de aptitudinile necesare (de exemplu, cunoștințe specifice sectorului de activitate) pentru a efectua activități aferente situațiilor financiare ale entității.
- Dacă auditorii interni sunt membri ai unor organisme profesionale relevante care îi obligă să se conformeze standardelor profesionale relevante, inclusiv cerințelor de dezvoltare profesională continuă.

A9. Obiectivitatea și competența persoanelor implicate în activitatea de audit intern pot fi considerate cerințe permanente și continue. Cu cât statutul organizațional și politicile și procedurile relevante ale funcției de audit intern sprijină în mod adecvat obiectivitatea auditorilor interni și cu cât este mai mare nivelul de competență al acestora, cu atât este mai probabil ca auditorul extern să utilizeze activitatea acestora și în mai multe domenii. Cu toate acestea, un statut organizațional și politici și proceduri relevante care oferă un sprijin puternic pentru obiectivitatea auditorilor interni nu pot compensa lipsa competenței suficiente a acestora. În mod similar, un nivel înalt de competență al persoanelor implicate în activitatea de audit intern nu poate compensa un statut organizațional și politici și proceduri care nu susțin în mod adecvat obiectivitatea auditorilor interni.

Aplicarea unei abordări sistematice și disciplinate (A se vedea punctul 15 (c))

A10. Aplicarea unei abordări sistematice și disciplinate pentru planificarea, efectuarea, supravegherea, revizuirea și documentarea activităților sale diferențiază activitățile de audit intern de alte activități de monitorizare a controlului care pot fi efectuate în cadrul entității.

A11. Factorii care pot influența analiza auditorului extern cu privire la aplicarea de către persoanele implicate în audit intern a unei abordări sistematice și disciplinate includ următoarele:

- Existența, caracterul adecvat și utilizarea procedurilor sau instrucțiunilor de audit intern formale în arii precum evaluarea riscului, programele de lucru, documentarea și raportarea, ale căror natură și amploare sunt proporționale cu dimensiunea și circumstanțele unei entități.
- Dacă activitatea de audit intern dispune de politici și proceduri adecvate de control al calității, de exemplu, precum politicile și procedurile din ISQC 1¹⁶ care ar fi aplicabile persoanelor implicate în audit intern

16 Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe.*

(cum sunt cele referitoare la conducere/coordonare, resursele umane și desfășurarea misiunii) sau cerințele de control al calității din standardele emise de organismele profesionale relevante pentru auditorii interni. Astfel de organisme pot stabili și alte cerințe adecvate, precum realizarea de evaluări periodice externe ale calității.

Circumstanțe în care activitatea de audit intern nu poate fi utilizată (A se vedea punctul 16)

- A12. Evaluarea de către auditorul extern a măsurii în care statutul organizațional și politicile și procedurile relevante ale activității de audit intern sprijină în mod adecvat obiectivitatea auditorilor interni, a nivelului de competență a persoanelor implicate în audit intern și a măsurii în care aceasta aplică o abordare sistematică și disciplinată poate arăta că riscurile la adresa calității activității de audit intern sunt prea mari și, prin urmare, nu este adecvată utilizarea acestei activități ca probă de audit.
- A13. Analiza factorilor de la punctele A7, A8 și A11 ale prezentului ISA, individual și agregat, este importantă deoarece, de regulă, un factor individual nu este suficient pentru a concluziona că activitatea de audit intern nu poate fi utilizată în sensul auditului. De exemplu, statutul organizațional al activității de audit intern este deosebit de important pentru evaluarea amenințărilor la adresa obiectivității auditorilor interni. Dacă persoanele implicate în audit intern raportează conducerii, această situație ar fi considerată o amenințare semnificativă la adresa obiectivității acestora, cu excepția cazului în care ceilalți factori descriși la punctul A7 din prezentul ISA oferă, împreună, suficiente măsuri de protecție pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil.
- A14. Mai mult, Codul IESBA¹⁷ prevede că o amenințare de auto-revizuire apare atunci când auditorul extern acceptă să furnizeze servicii de audit intern unui client de audit, iar rezultatele respectivelor servicii vor fi utilizate în efectuarea auditului financiar. Amenințarea apare din cauza posibilității ca echipa de audit extern să utilizeze rezultatele serviciului de audit intern fără a evalua corespunzător rezultatele sau fără a exercita același nivel de scepticism profesional ca în cazul în care activitatea de audit intern ar fi efectuată de persoane care nu sunt membre ale firmei. Codul IESBA¹⁸ discută interdicțiile care se aplică în anumite circumstanțe și măsurile de protecție care pot fi aplicate pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil în alte circumstanțe.

Stabilirea naturii și amplitudinii activității de audit intern care poate fi utilizată

Factorii care influențează stabilirea naturii și amplitudinii activității de audit intern care poate fi utilizată (A se vedea punctele 17-19)

17 Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale privind independența)* (Codul IESBA), punctele 605.4 A2- 605.4 A3.

18 Codul IESBA, punctele 605.1 – R605.5.

- A15. Odată ce auditorul extern a stabilit că activitatea de audit intern poate fi utilizată în scopul auditului, mai întâi trebuie luată în considerare măsura în care natura și aria de aplicare planificate ale activității de audit intern care a fost deja efectuată, sau se intenționează a fi efectuată, sunt relevante pentru strategia de audit generală și pentru planul de audit stabilite de auditorul extern în conformitate cu ISA 300.¹⁹
- A16. Exemplele de activități de audit intern care pot fi utilizate de către auditorul extern includ următoarele:
- Testarea eficacității cu care funcționează controalele.
 - Proceduri de fond care presupun un raționament limitat.
 - Observații referitoare la inventarierea stocurilor.
 - Urmărirea tranzacțiilor prin intermediul sistemului informatic relevant pentru raportarea financiară.
 - Testarea conformității cu cerințele de reglementare.
 - În anumite circumstanțe, auditurile sau revizuirile informațiilor financiare ale filialelor care nu sunt componente semnificative ale grupului (când aceasta nu intră în conflict cu prevederile din ISA 600).²⁰
- A17. Stabilirea de către auditorul extern a naturii și amplitudinii preconizate ale utilizării activității de audit intern va fi influențată de evaluarea de către auditorul extern a măsurii în care statutul organizațional și politicile și procedurile relevante ale funcției de audit intern susțin în mod adecvat obiectivitatea auditorilor interni și de nivelul de competență al acestora, conform punctului 18 din prezentul ISA. În plus, nivelul de raționament necesar pentru planificarea, efectuarea și evaluarea acestei activități și riscul evaluat de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor trebuie luate în calcul în analiza auditorului extern. Mai mult, există circumstanțe în care auditorul extern nu poate utiliza activitatea de audit intern în scopul auditului, așa cum s-a descris la punctul 16 din prezentul ISA.

Raționamente privind planificarea și efectuarea procedurilor de audit și evaluarea rezultatelor (A se vedea punctele 18 (a), 30 (a))

- A18. Cu cât este necesar un raționament mai amplu în planificarea și efectuarea procedurilor de audit și în evaluarea probelor de audit, cu atât auditorul extern trebuie să efectueze mai multe proceduri în mod direct, în conformitate cu punctul 18 al prezentului ISA, deoarece utilizarea exclusivă a activității de audit intern nu va furniza auditorului extern probe de audit suficiente și adecvate.
- A19. Deoarece auditorul extern este singurul responsabil pentru opinia de audit exprimată, auditorul extern trebuie să efectueze raționamentele semnificative în

¹⁹ ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*.

²⁰ ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

cadrul misiunii de audit în conformitate cu punctul 18. Raționamentele semnificative includ următoarele:

- Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă,
- Evaluarea suficienței testelor efectuate,
- Evaluarea gradului de adecvare al utilizării de către conducere a ipotezei privind continuitatea activității,
- Evaluarea estimărilor contabile semnificative și
- Evaluarea caracterului adecvat al prezentărilor din situațiile financiare și a altor aspecte care influențează raportul auditorului.

Riscul de denaturare semnificativă evaluat (A se vedea punctul 18 (b))

- A20. Pentru soldul unui anumit cont, o anumită clasă de tranzacții sau o anumită prezentare de informații, cu cât este mai ridicat riscul de denaturare semnificativă evaluat la nivel de aserțiune, cu atât este necesar un raționament mai amplu în planificarea și efectuarea procedurilor de audit și în evaluarea rezultatelor acestora. În astfel de circumstanțe, auditorul extern trebuie să efectueze în mod direct mai multe proceduri, conform punctului 18 din prezentul ISA, și, în consecință, utilizează mai puțin activitatea de audit intern pentru a obține suficiente probe de audit adecvate. Mai mult, așa cum se explică în ISA 200²¹, cu cât riscurile de denaturare semnificativă evaluate sunt mai mari, cu atât probele de audit necesare auditorului extern trebuie să fie mai convingătoare și, prin urmare, auditorul extern va trebui să efectueze în mod direct o parte mai mare din activitate.
- A21. Așa cum se explică în ISA 315 (Revizuit)²², riscurile semnificative impun o atenție suplimentară în cadrul auditului și, prin urmare, posibilitatea auditorului extern de a utiliza activitatea de audit intern în situațiile care implică riscuri semnificative este restrânsă la proceduri care implică un raționament limitat. Mai mult, atunci când riscurile de denaturare semnificativă nu sunt reduse, este puțin probabil ca numai utilizarea activității de audit intern să reducă riscul de audit la un nivel scăzut acceptabil și să elimine necesitatea ca auditorul extern să efectueze în mod direct unele teste.
- A22. Realizarea procedurilor în conformitate cu prezentul ISA poate duce la reanalizarea evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. În consecință, aceasta poate afecta decizia auditorului extern cu privire la utilizarea activității de audit intern și la necesitatea aplicării subsecvente a prezentului ISA.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța (A se vedea punctul 20)

- A23. În conformitate cu ISA 260 (Revizuit)²³, auditorul extern trebuie să comunice persoanelor responsabile cu governanța o sinteză a ariei de aplicare și a calendarului planificat ale auditului. Utilizarea preconizată a activității de

21 ISA 200, punctul A31.

22 ISA 315 (Revizuit), punctul 4 (e).

23 ISA 260 (Revizuit), punctul 15.

audit intern este parte integrantă a strategiei de audit generale a auditorului extern și, prin urmare, este relevantă pentru ca persoanele responsabile cu guvernanta să înțeleagă abordarea de audit propusă.

Utilizarea activității de audit intern

Discuțiile și coordonarea cu persoanele implicate în audit intern (A se vedea punctul 21)

A24. Atunci când se discută cu persoanele care efectuează activitatea de audit intern cu privire la utilizarea planificată a activității lor ca bază pentru coordonarea activităților respective, poate fi util să se abordeze următoarele aspecte:

- Calendarul acestor activități.
- Natura activității desfășurate.
- Amploarea ariei de aplicare a auditului.
- Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (și, acolo unde este aplicabil, nivelul pragului de semnificație sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru categoriile specifice de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații) și pragul de semnificație funcțional.
- Metodele propuse în vederea selectării elementelor și a dimensiunii eșantioanelor.
- Documentația activității efectuate.
- Procedurile de revizuire și raportare.

A25. Coordonarea dintre auditorul extern și persoanele implicate în audit intern este eficientă atunci când, de exemplu:

- Au loc discuții periodice pe toată durata auditului.
- Auditorul extern informează persoanele implicate în audit intern cu privire la aspectele semnificative care ar putea afecta funcția.
- Auditorul extern are cunoștință de rapoartele relevante ale persoanelor implicate în audit intern și are acces la acestea și este informat cu privire la orice aspecte semnificative care sunt aduse în atenția lor, când astfel de aspecte ar putea influența activitatea auditorului extern, astfel încât acesta să fie capabil să analizeze consecințele unor astfel de aspecte asupra misiunii de audit.

A26. ISA 200²⁴ discută importanța planificării și efectuării de către auditor a auditului cu scepticism profesional, incluzând și atenția acordată informațiilor care pun la îndoială credibilitatea documentelor și răspunsurilor la interviuri ce urmează a fi utilizate drept probe de audit. În consecință, comunicarea cu persoanele implicate în audit intern pe parcursul misiunii poate oferi ocazii pentru auditorii interni să supună atenției auditorului extern aspecte care ar

24 ISA 200, punctele 15 și A20

putea influența activitatea acestuia.²⁵ Astfel, auditorul extern are posibilitatea să țină cont de aceste informații în procesul său de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă. Mai mult, dacă aceste informații ar putea indica un risc crescut de denaturare semnificativă a situațiilor financiare sau ar putea fi privite ca fraudă concretă, suspectată sau pretinsă, auditorul extern poate ține cont de ele în identificarea riscului de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în conformitate cu ISA 240.²⁶

Proceduri pentru determinarea caracterului adecvat al activității de audit intern (A se vedea punctele 23-24)

- A27. Procedurile de audit realizate de auditorul extern cu privire la ansamblul activităților de audit intern, ca întreg, pe care auditorul extern planifică să le utilizeze furnizează o bază pentru evaluarea calității generale a activității de audit intern și a obiectivității cu care aceasta a fost efectuată.
- A28. Procedurile ce ar putea fi efectuate de către auditorul extern pentru evaluarea calității activității realizate și a concluziilor obținute în urma activității de audit intern, pe lângă reefectuarea procedurilor așa cum este menționat la punctul 24, includ următoarele:
- Interviewarea persoanelor adecvate, cu responsabilități în auditul intern.
 - Observarea procedurilor efectuate de persoanele implicate în audit intern.
 - Revizuirea programului de lucru al persoanelor implicate în audit intern și a foilor de lucru.
- A29. Cu cât este mai mare gradul de a raționament profesional necesar, cu cât este mai mare riscul de denaturare semnificativă evaluat, cu cât statutul organizațional și procedurile și politicile relevante ale activității de audit intern sprijină într-un mod mai puțin adecvat obiectivitatea auditorilor interni sau cu cât este mai redus nivelul de competență al persoanelor implicate în audit intern, cu atât mai multe proceduri de audit trebuie efectuate de auditorul extern cu privire la ansamblul general al activității acestora pentru a sprijini decizia de a utiliza activitatea de audit intern în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate pe care să se fundamenteze opinia de audit.

Reefectuarea procedurilor (A se vedea punctul 24)

- A30. În sensul prezentului ISA, reefectuarea presupune executarea independentă de către auditorul extern a procedurilor pentru validarea concluziilor obținute în urma activității de audit intern. Acest obiectiv poate fi îndeplinit prin examinarea elementelor deja analizate prin activitatea de audit intern sau, acolo unde acest lucru nu este posibil, același obiectiv poate fi îndeplinit prin examinarea unui număr suficient de alte elemente similare care nu au fost

²⁵ ISA 315 (Revizuit), punctul A120.

²⁶ ISA 315 (Revizuit), punctul A11 în legătură cu ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare.*

examinare prin auditul intern. Reefectuarea furnizează probe mai convingătoare privind caracterul adecvat al activității de audit intern în comparație cu alte proceduri pe care auditorul extern le poate efectua conform punctului A28. Deși nu este necesar ca auditorul extern să reefectueze proceduri în fiecare arie de activitate de audit intern utilizată, este necesar să reefectueze unele proceduri în ansamblul funcției de audit intern, ca întreg, pe care auditorul planifică să le utilizeze în conformitate cu punctul 24. Se poate ca auditorul extern să se concentreze pe reefectuări în acele arii în care a fost exercitat mai mult raționamentul de către persoanele implicate în audit intern pentru planificarea, efectuarea și evaluarea rezultatelor procedurilor de audit, precum și în domeniile cu un risc mai mare de denaturare semnificativă.

Stabilirea situațiilor, domeniilor și măsurii în care auditorii interni pot fi utilizați pentru a furniza asistență directă

Stabilirea situațiilor în care auditorii interni pot fi utilizați pentru a furniza asistență directă în sensul auditului (A se vedea punctele 5, 26-28)

A31. În jurisdicțiile în care auditorului extern îi este interzisă, prin legi sau reglementări, obținerea de asistență directă din partea auditorilor interni, auditorii grupului pot analiza dacă interdicția se extinde, de asemenea, asupra auditorilor componentelor grupului și, dacă da, pot aborda acest lucru în comunicarea cu auditorii componentelor grupului.²⁷

A32. Așa cum prevede punctul A7 din prezentul ISA, obiectivitatea se referă la capacitatea de a efectua activitatea propusă fără a permite ca subiectivismul, conflictul de interese sau influența nedorită a altor părți să afecteze raționamentele profesionale. În evaluarea existenței și importanței amenințărilor la adresa obiectivității unui auditor intern, următorii factori pot fi relevanți:

- Măsura în care statutul organizațional și politicile și procedurile relevante ale activității de audit intern sprijină obiectivitatea auditorilor interni.²⁸
- Relațiile de familie sau personale cu o persoană implicată în, sau responsabilă de, aspectul privind entitatea la care se referă activitatea respectivă.
- Asocierea cu direcția sau departamentul din cadrul entității la care se referă activitatea respectivă.
- Interesele financiare semnificative în entitate, altele decât criteriile privind remunerația consecvente cu cele aplicabile altor angajați cu experiență similară.

Materialele emise de organismele profesionale relevante pentru auditorii interni pot furniza îndrumări suplimentare utile.

A33. Pot exista, de asemenea, circumstanțe în care importanța amenințărilor la adresa obiectivității unui auditor intern să fie atât de ridicată încât să nu existe măsuri de protecție care să le poată reduce la un nivel acceptabil. De exemplu,

²⁷ ISA 600, punctul 40 (b).

²⁸ A se vedea punctul A7.

deoarece caracterul adecvat al măsurilor de protecție este influențat de importanța activității referitoare la audit, punctul 30 (a) și (b) interzice utilizarea auditorilor interni pentru furnizarea de asistență directă în vederea efectuării unor proceduri care presupun exercitarea de raționamente semnificative pe parcursul auditului sau care se referă la riscuri evaluate de denaturare semnificativă mai ridicate unde raționamentul necesar în efectuarea procedurilor de audit relevante sau evaluarea probelor de audit obținute este altfel decât redus. Acesta ar fi cazul, de asemenea, când activitatea implicată generează o amenințare de autorevizuire, motiv pentru care auditorilor interni li se interzice efectuarea de proceduri în circumstanțele descrise la punctul 30 (c) și (d).

- A34. În evaluarea nivelului de competență a unui auditor intern, mulți dintre factorii de la punctul A8 din prezentul ISA pot fi, de asemenea, relevanți dacă sunt aplicați în contextul auditorilor interni individuali și al activității care le poate fi atribuită.

Stabilirea naturii și amplitudinii activității care poate fi alocată auditorilor interni ce furnizează asistență directă (A se vedea punctele 29-31)

- A35. Punctele A15-A22 din prezentul ISA furnizează îndrumări relevante pentru determinarea naturii și amplitudinii activității care poate fi atribuită auditorilor interni.
- A36. În determinarea naturii activității care poate fi atribuită auditorilor interni, auditorul extern limitează cu atenție această activitate doar la arii care pot fi atribuite corespunzător. Exemplele de activități și sarcini în care nu ar fi adecvat să fie utilizați auditorii interni pentru furnizarea de asistență directă includ următoarele:
- Discutarea riscurilor de fraudă. Totuși, auditorii externi pot intervieva auditorii interni cu privire la riscurile de fraudă din cadrul organizației în conformitate cu ISA 315 (Revizuit).²⁹
 - Determinarea procedurilor de audit inopinate, așa cum sunt descrise în ISA 240.
- A37. În mod similar, deoarece în conformitate cu ISA 505³⁰ auditorul extern trebuie să mențină controlul asupra solicitărilor de confirmare externă și să evalueze rezultatele procedurilor de confirmare externă, nu ar fi adecvată desemnarea acestor responsabilități auditorilor interni. Cu toate acestea, auditorii interni pot ajuta la adunarea informațiilor necesare auditorului extern pentru rezolvarea diferențelor din răspunsurile de la confirmări primite.
- A38. Nivelul de raționament implicat și riscul de denaturare semnificativă sunt, de asemenea, relevante în determinarea activității ce poate fi alocată auditorilor interni care furnizează asistență directă. De exemplu, în circumstanțele în care evaluarea conturilor de creanțe este considerată drept o arie cu risc

²⁹ ISA 315 (Revizuit), punctul 6 (a).

³⁰ ISA 505, *Confirmări externe*, punctele 7 și 16.

ridicat, auditorul extern ar putea aloca verificarea acurateții împărțirii pe vechimi a soldului unui auditor intern care furnizează asistență directă. Totuși, deoarece evaluarea gradului de adecvare a ajustării de valoare în funcție de împărțirea pe vechimi ar implica un raționament amplu, nu ar fi indicată alocarea acestei din urmă proceduri unui auditor intern care furnizează asistență directă.

- A39. Fără a aduce atingere coordonării, supervizării și revizuirii de către auditorul extern, utilizarea excesivă a auditorilor interni pentru furnizarea de asistență directă poate afecta percepțiile referitoare la independența misiunii de audit extern.

Utilizarea auditorilor interni pentru a furniza asistență directă (A se vedea punctul 34)

- A40. Întrucât persoanele cu responsabilități de audit intern nu sunt independente față de entitate, așa cum se prevede pentru auditorul extern atunci când exprimă o opinie asupra situațiilor financiare, coordonarea, supervizarea și revizuirea de către auditorul extern a activității efectuate de auditorii interni care furnizează asistență directă vor fi, în general, de altă natură și mai ample decât în cazul în care activitatea ar fi efectuată de membrii echipei misiunii.
- A41. În coordonarea auditorilor interni, auditorul extern poate, de exemplu, să le reamintească acestora să aducă în atenția auditorului extern aspectele contabile și cele de audit identificate pe parcursul auditului. În revizuirea activității efectuate de auditorii interni, considerentele auditorului extern includ măsura în care probele obținute sunt suficiente și adecvate circumstanțelor și sprijină concluziile formulate.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 620
UTILIZAREA ACTIVITĂȚII UNUI EXPERT
AL AUDITORULUI

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise
începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1-2
Responsabilitatea auditorului pentru opinia de audit	3
Data intrării în vigoare	4
Obiective	5
Definiții	6
Cerințe	
Stabilirea necesității unui expert al auditorului	7
Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit	8
Competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al auditorului	9
Înțelegerea domeniului de competență al expertului auditorului	10
Acordul cu expertul auditorului	11
Evaluarea gradului de adecvare al activității expertului auditorului	12-13
Referința la expertul auditorului în raportul auditorului	14-15
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Definiția unui expert al auditorului	A1-A3
Stabilirea necesității unui expert al auditorului	A4-A9
Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit	A10-A13
Competența, capacitatea și obiectivitatea expertului auditorului	A14-A20
Înțelegerea domeniului de competență al expertului auditorului	A21-A22
Acordul cu expertul auditorului	A23-A31
Evaluarea gradului de adecvare al activității expertului auditorului	A32-A40
Referința la expertul auditorului în raportul auditorului	A41-A42

Anexă: Considerente privind acordul dintre auditor și un expert extern al auditorului

Standardul Internațional de Audit (ISA) 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la activitatea unei persoane sau a unei organizații într-un domeniu de competență, altul decât contabilitatea sau auditul, atunci când activitatea respectivă este utilizată pentru a ajuta auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate.
2. Prezentul ISA nu tratează:
 - (a) Situațiile în care echipa misiunii include un membru, sau consultă o persoană sau o organizație, care are competențe într-un domeniu specializat al contabilității sau auditului, care sunt tratate în ISA 220,¹ sau
 - (b) Utilizarea de către auditor a activității unei persoane sau a unei organizații care deține competențe într-un domeniu, altul decât contabilitatea sau auditul, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată de entitate pentru a ajuta entitatea la întocmirea situațiilor financiare (un expert al conducerii), care este tratată în ISA 500.²

Responsabilitatea auditorului pentru opinia de audit

3. Auditorul este singurul responsabil pentru opinia de audit exprimată, iar această responsabilitate nu este diminuată prin utilizarea activității unui expert al auditorului. Cu toate acestea, dacă auditorul care utilizează activitatea unui expert al auditorului, în conformitate cu prezentul ISA, concluzionează că activitatea expertului respectiv corespunde scopurilor auditorului, auditorul poate accepta constatările sau concluziile expertului respectiv în domeniul lui de specialitate drept probă de audit adecvată.

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiective

5. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Să stabilească dacă va utiliza activitatea unui expert al auditorului și
 - (b) Dacă utilizează activitatea unui expert al auditorului, să stabilească dacă respectiva activitate este adecvată scopurilor sale.

Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:

1 ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctele A11, A21-A23.
 2 ISA 500, *Probe de audit*, punctele A45-A59.

- (a) Expert al auditorului – O persoană sau o organizație care deține competențe într-un alt domeniu decât contabilitatea sau auditul, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată de auditor în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate. Un expert al auditorului poate fi fie un expert intern al auditorului (care este un partener³ sau un angajat, inclusiv un angajat temporar, al firmei auditorului sau al unei firme din rețea), fie un expert extern al auditorului. (A se vedea punctele A1-A3)
- (b) Competență – Aptitudinile, cunoștințele și experiența într-un anumit domeniu.
- (c) Expert al conducerii – O persoană sau o organizație care deține competențe într-un alt domeniu decât contabilitatea sau auditul, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată de entitate pentru a o ajuta la întocmirea situațiilor financiare.

Cerințe

Stabilirea necesității unui expert al auditorului

7. În cazul în care sunt necesare competențe într-un alt domeniu decât contabilitatea sau auditul în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să stabilească dacă va utiliza activitatea unui expert al auditorului. (A se vedea punctele A4-A9)

Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit

8. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit cu privire la cerințele de la punctele 9-13 ale prezentului ISA vor varia în funcție de circumstanțe. La stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor respective, auditorul trebuie să ia în considerare aspecte precum: (A se vedea punctul A10)
 - (a) Natura aspectului cu care are legătură activitatea expertului,
 - (b) Riscurile de denaturare semnificativă aferente aspectului la care se referă activitatea expertului respectiv,
 - (c) Importanța activității expertului respectiv în contextul auditului,
 - (d) Cunoștințele și experiența auditorului în legătură cu activitatea efectuată anterior de expertul respectiv și
 - (e) Dacă expertul respectiv intră sub incidența politicilor și procedurilor de control al calității ale firmei auditorului. (A se vedea punctele A11-A13)

Competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al auditorului

9. Auditorul trebuie să evalueze dacă expertul auditorului deține competența, capacitatea și obiectivitatea necesare obiectivelor auditorului. În cazul unui

3 Termenii „partener” și „firmă” trebuie interpretați, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți lor din sectorul public.

expert extern al auditorului, evaluarea obiectivității trebuie să includă intervierea cu privire la interesele și relațiile care ar putea reprezenta o amenințare la adresa obiectivității expertului. (A se vedea punctele A14-A20)

Înțelegerea domeniului de competență al expertului auditorului

10. Auditorul trebuie să înțeleagă suficient domeniul de competență al expertului auditorului pentru a putea: (A se vedea punctele A21-A22)
 - (a) Să stabilească natura, aria de aplicare și obiectivele activității expertului respectiv pentru scopurile auditorului și
 - (b) Să evalueze caracterul adecvat al activității respective pentru scopurile auditorului.

Acordul cu expertul auditorului

11. Auditorul trebuie să fie de acord cu expertul auditorului, în scris când este cazul, cu privire la următoarele aspecte: (A se vedea punctele A23-A26)
 - (a) Natura, aria de aplicare și obiectivele activității aceluși expert, (A se vedea punctul A27)
 - (b) Rolurile și responsabilitățile specifice ale auditorului și ale expertului respectiv (A se vedea punctele A28-A29)
 - (c) Natura, plasarea în timp și amploarea comunicării dintre auditor și expertul respectiv, inclusiv forma oricărui raport care urmează să fie furnizat de acel expert și (A se vedea punctul A30)
 - (d) Necesitatea ca expertul auditorului să respecte cerințele de confidențialitate. (A se vedea punctul A31)

Evaluarea gradului de adecvare al activității expertului auditorului

12. Auditorul trebuie să evalueze gradul de adecvare al activității expertului auditorului pentru scopurile auditorului, inclusiv: (A se vedea punctul A32)
 - (a) Relevanța și caracterul rezonabil ale constatărilor sau concluziilor expertului respectiv și consecvența acestora cu alte probe de audit, (A se vedea punctele A33-A34)
 - (b) Dacă activitatea expertului respectiv presupune utilizarea unor metode și ipoteze semnificative, relevanța și caracterul rezonabil al metodelor și ipotezelor respective în circumstanțele date și (A se vedea punctele A35-A37)
 - (c) Dacă activitatea aceluși expert implică utilizarea semnificativă a datelor-sursă, relevanța, exhaustivitatea și acuratețea acelor date-sursă. (A se vedea punctele A38-A39)
13. Dacă auditorul stabilește că activitatea expertului auditorului nu este adecvată scopurilor auditorului, acesta trebuie: (A se vedea punctul A40)
 - (a) Să fie de acord cu expertul respectiv cu privire la natura și amploarea activității ce urmează să fie efectuată de către expertul respectiv, sau

- (b) Să efectueze proceduri de audit suplimentare adecvate circumstanțelor.

Referința la expertul auditorului în raportul auditorului

14. Auditorul nu trebuie să facă referire la activitatea unui expert al auditorului într-un raport al auditorului care conține o opinie nemodificată, cu excepția cazului în care acest aspect este prevăzut de legislație sau reglementări. Dacă o astfel de referință este prevăzută de legislație sau reglementări, auditorul trebuie să precizeze în raport faptul că referința respectivă nu reduce responsabilitatea auditorului pentru opinia auditorului. (A se vedea punctul A41)
15. Dacă auditorul face referire la activitatea unui expert al auditorului în raportul auditorului deoarece o astfel de referire este relevantă pentru înțelegerea unei modificări a opiniei auditorului, auditorul trebuie să precizeze în raport faptul că o astfel de referință nu reduce responsabilitatea auditorului pentru opinia respectivă. (A se vedea punctul A42)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Definiția unui expert al auditorului (A se vedea punctul 6 (a))

- A1. Competențele într-un domeniu, altul decât contabilitatea sau auditul, pot include cunoștințe privind aspecte precum:
- Evaluarea unor instrumente financiare complexe, terenuri și clădiri, fabrici și utilaje, bijuterii, opere de artă, antichități, imobilizări necorporale, active dobândite și datorii asumate în combinații de întreprinderi și active care ar putea fi depreciate.
 - Calculul actuarial al datoriilor asociate contractelor de asigurare sau planurilor de beneficii ale angajaților.
 - Estimarea rezervelor de petrol și gaz.
 - Evaluarea obligațiilor privind mediul înconjurător și a costurilor de refacere a amplasamentului.
 - Interpretarea contractelor, legilor și reglementărilor.
 - Analiza aspectelor complexe sau neobișnuite privind conformitatea fiscală.
- A2. În numeroase cazuri se va face ușor distincția dintre competențele în contabilitate sau audit și competențele într-un alt domeniu, chiar și în cazul în care acestea implică un domeniu specializat al contabilității sau auditului. De exemplu, o persoană care are competențe în aplicarea de metode contabile pentru impozitul pe profit amânat poate fi adesea ușor diferențiată de un

expert în legislația fiscală. Prima persoană nu este un expert în contextul prezentului ISA deoarece competențele respective sunt de contabilitate; cel din urmă este un expert în contextul prezentului ISA, oferind competențe juridice. De asemenea, deosebiri similare se pot face și în alte domenii, de exemplu, între cunoștințele în materie de metode de contabilitate pentru instrumentele financiare și cele privind modelarea complexă în scopul valorificării instrumentelor financiare. Cu toate acestea, în anumite cazuri, în special în cele care implică un domeniu specific al contabilității sau auditului, diferențierea între domeniile specializate ale contabilității sau auditului și competențele în alte domenii va constitui o chestiune de raționament profesional. Reglementările și standardele profesionale aplicabile cu privire la cerințele referitoare la educație și competențe pentru contabili și auditori îl pot ajuta pe auditor în exercitarea raționamentului.⁴

- A3. Aplicarea raționamentului este necesară atunci când se ia în considerare modul în care cerințele prezentului ISA sunt afectate de faptul că un expert al auditorului poate fi o persoană sau o organizație. De exemplu, atunci când se evaluează competența, capacitatea și obiectivitatea expertului auditorului, este posibil ca expertul să fie o organizație la care auditorul a apelat anterior, dar auditorul nu are cunoștințe anterioare cu privire la expertul individual numit de organizație pentru o anumită misiune; sau este posibil să se întâmple contrariul, adică este posibil ca auditorul să se fi familiarizat cu activitatea unui expert individual, dar nu și cu organizația căreia i s-a alăturat expertul. În ambele cazuri, atât atributele personale ale persoanei respective, cât și atributele conducerii organizației (precum sistemele de control al calității pe care le implementează organizația) pot fi relevante pentru evaluarea pe care o face auditorul.

Stabilirea necesității unui expert al auditorului (A se vedea punctul 7)

- A4. Ar putea fi necesar ca un expert al auditorului să asiste auditorul în una sau mai multe dintre următoarele situații:
- Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al acesteia.
 - Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.
 - Stabilirea și implementarea răspunsurilor generale la riscurile evaluate la nivelul situației financiare.
 - Proiectarea și efectuarea de proceduri suplimentare de audit pentru a răspunde riscurilor evaluate la nivel de aserțiune, cuprinzând teste ale controalelor sau proceduri de fond.
 - Evaluarea suficienței și gradului de adecvare al probelor de audit obținute în formarea unei opinii asupra situațiilor financiare.

4 De exemplu, poate fi util Standardul Internațional de Educație 8, *Cerințe privind competența pentru profesioniștii în audit*.

- A5. Riscurile de denaturare semnificativă pot crește atunci când competența într-un domeniu, altul decât contabilitatea, îi este necesară conducerii pentru a întocmi situațiile financiare, de exemplu, deoarece acesta poate indica o oarecare complexitate sau deoarece este posibil ca membrii conducerii să nu posedă cunoștințe cu privire la respectivul domeniu de competență. Dacă la întocmirea situațiilor financiare conducerea nu posedă competența necesară, se poate utiliza un expert al conducerii în vederea abordării acelor riscuri. Controalele relevante, inclusiv controalele care au legătură cu activitatea expertului conducerii, dacă există, pot de asemenea să reducă riscurile de denaturare semnificativă.
- A6. Dacă întocmirea situațiilor financiare implică utilizarea competențelor într-un domeniu, altul decât contabilitatea, auditorul, care deține abilități de contabilitate și audit, poate să nu dețină competența necesară pentru a audita situațiile financiare respective. Partenerul de misiune trebuie să fie convins că echipa misiunii, și orice expert al auditorului care nu face parte din echipa misiunii, dețin în mod cumulativ competența și capacitatea adecvate pentru a efectua misiunea de audit.⁵ Mai mult, auditorul trebuie să stabilească natura, plasarea în timp și amplexarea resurselor necesare pentru efectuarea misiunii.⁶ Auditorul va stabili dacă va utiliza activitatea unui expert al auditorului și, dacă da, când și în ce măsură îl va asista în vederea respectării acestor cerințe. Pe măsură ce auditul avansează, sau circumstanțele se schimbă, ar putea fi necesar ca auditorul să revizuiască deciziile anterioare cu privire la utilizarea activității unui expert al auditorului.
- A7. Un auditor care nu este expert într-un domeniu relevant, altul decât contabilitatea sau auditul, poate totuși înțelege suficient domeniul respectiv în vederea efectuării auditului fără un expert al auditorului. Această înțelegere poate fi obținută, de exemplu, prin:
- Experiența în auditarea entităților care necesită o astfel de competență pentru întocmirea situațiilor financiare.
 - Studii și dezvoltare profesională în domeniul respectiv. Acestea pot include cursuri formale sau discuții cu persoane care dețin competențele în domeniul relevant, în scopul sporirii capacității auditorului de a trata aspectele din acel domeniu. Astfel de discuții sunt diferite de consultarea cu un expert al auditorului cu privire la un set specific de circumstanțe întâlnite în misiune atunci când expertul respectiv este informat despre toate faptele relevante care îi vor permite să ofere consultanță avizată cu privire la un anumit aspect.⁷
 - Discuții cu auditori care au efectuat misiuni similare.
- A8. Cu toate acestea, în alte cazuri, auditorul poate stabili că este necesar, sau poate alege, să utilizeze un expert al auditorului pentru a-l asista în obținerea

5 ISA 220, punctul 14.

6 ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctul 8 (e).

7 ISA 220, punctul A22.

de probe de audit suficiente și adecvate. Considerentele de care ține seama atunci când decide dacă va utiliza activitatea unui expert al auditorului pot include:

- Dacă membrii conducerii au utilizat un expert al conducerii la întocmirea situațiilor financiare (a se vedea punctul A9).
- Natura și importanța aspectului, inclusiv complexitatea acestuia.
- Riscurile de denaturare semnificativă aferente aspectului.
- Natura preconizată a procedurilor menite să răspundă la riscurile identificate, inclusiv: cunoștințele și experiența auditorului în legătură cu activitatea experților în raport cu astfel de aspecte și disponibilitatea surselor alternative de probe de audit.

A9. Atunci când conducerea a utilizat un expert al conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare, decizia auditorului cu privire la utilizarea unui expert al auditorului poate fi influențată, de asemenea, de factori precum:

- Natura, aria de aplicare și obiectivele activității expertului conducerii.
- Dacă expertul conducerii este angajat de către entitate sau este o parte angajată de aceasta pentru a furniza servicii relevante.
- Măsura în care conducerea poate controla sau influența activitatea expertului conducerii.
- Competența și capacitatea expertului conducerii.
- Dacă expertul conducerii se supune standardelor tehnice de performanță sau altor cerințe profesionale ori aferente sectorului de activitate.
- Orice controale din cadrul entității cu privire la activitatea expertului conducerii.

ISA 500⁸ include cerințe și îndrumări cu privire la efectul competenței, capacității și obiectivității expertului conducerii asupra credibilității probelor de audit.

Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit (A se vedea punctul 8)

A10. Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit cu privire la cerințele de la punctele 9-13 ale prezentului ISA vor varia în funcție de circumstanțe. De exemplu, factorii următori pot sugera necesitatea unor proceduri de audit diferite sau mai ample decât în mod obișnuit:

- Activitatea expertului auditorului se referă la un aspect semnificativ care implică raționamente complexe și subiective.
- Auditorul nu a utilizat anterior activitatea expertului auditorului și nu are cunoștințe prealabile cu privire la competența, capacitatea și obiectivitatea expertului respectiv.

8 ISA 500, punctul 8.

- Expertul auditorului efectuează mai degrabă proceduri care sunt parte integrantă a auditului decât să fie consultat pentru a oferi consiliere cu privire la un aspect individual.
- Expertul este un expert extern al auditorului și, prin urmare, nu intră sub incidența politicilor și procedurilor de control al calității din cadrul firmei.

Politicile și procedurile de control al calității din cadrul firmei auditorului (A se vedea punctul 8 (e))

- A11. Un expert intern al auditorului poate fi un partener sau un angajat, inclusiv un angajat temporar, al firmei auditorului și prin urmare intră sub incidența politicilor și procedurilor de control al calității din cadrul firmei respective, în conformitate cu ISQC 1⁹ sau cu cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte.¹⁰ În mod alternativ, un expert intern al auditorului poate fi un partener sau un angajat, inclusiv un angajat temporar, al unei firme din rețea, care ar putea aplica politici și proceduri de control al calității comune cu firma auditorului.
- A12. Un expert extern al auditorului nu este un membru al echipei misiunii și nu intră sub incidența politicilor și procedurilor de control al calității în conformitate cu ISQC 1.¹¹ Cu toate acestea, în anumite jurisdicții, legile sau reglementările ar putea impune ca expertul extern al auditorului să fie tratat ca membru al echipei misiunii și să poată, prin urmare, să intre sub incidența cerințelor etice relevante, inclusiv a celor care fac referire la independență, și a altor cerințe profesionale, așa cum prevăd legile sau reglementările.
- A13. Echipele misiunii au dreptul să se bazeze pe sistemul de control al calității din cadrul firmei, cu excepția cazului în care informațiile furnizate de către firmă sau de către alte părți sugerează contrariul.¹² Gradul de încredere acordat va varia în funcție de circumstanțe și poate afecta natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor auditorului cu privire la aspecte precum:
- Competența și capacitatea, prin intermediul recrutării și programelor de formare profesională.
 - Obiectivitatea. Experții interni ai auditorului intră sub incidența cerințelor etice relevante, inclusiv a celor referitoare la independență.
 - Evaluarea de către auditor a caracterului adecvat al activității expertului auditorului. De exemplu, programele de formare profesională ale firmei le pot oferi experților interni ai auditorului o înțelegere adecvată a relației dintre competența lor și procesul de audit. Încrederea acordată unei astfel de formări profesionale și altor procese ale firmei, precum

9 ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, punctul 12 (f).

10 ISA 220, punctul 2.

11 ISQC 1, punctul 12 (f).

12 ISA 220, punctul 4.

procoloalele de stabilire a ariei de aplicare a activității experților interni ai auditorului, poate afecta natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor auditorului pentru evaluarea caracterului adecvat al activității expertului auditorului.

- Aderarea la cerințele legale și de reglementare, prin procese de monitorizare.
- Acordul cu expertul auditorului.

O astfel de încredere nu reduce responsabilitatea auditorului de a respecta cerințele prezentului ISA.

Competența, capacitatea și obiectivitatea expertului auditorului (A se vedea punctul 9)

- A14. Competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al auditorului constituie factori care afectează semnificativ măsura în care activitatea expertului auditorului va fi adecvată pentru scopurile auditorului. Competența se referă la natura și nivelul de cunoștințe ale expertului auditorului. Capacitatea se referă la abilitatea expertului auditorului de a-și pune în aplicare acea competență în circumstanțele misiunii. Factorii care influențează capacitatea pot include, de exemplu, localizarea geografică și disponibilitatea timpului și resurselor. Obiectivitatea se referă la efectele posibile pe care subiectivismul, conflictele de interese sau influența altor părți le-ar putea avea asupra raționamentului profesional sau de afaceri al expertului auditorului.
- A15. Informațiile referitoare la competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al auditorului pot proveni dintr-o varietate de surse, precum:
- Experiența personală în ce privește activitatea anterioară a celui expert.
 - Discuțiile cu acel expert.
 - Discuțiile cu alți auditori care sunt familiarizați sau cu alte persoane care sunt familiarizate cu activitatea celui expert.
 - Cunoștințele referitoare la calificările celui expert, calitatea sa de membru al unui organism profesional sau al unei asociații din sectorul de activitate, autorizația de a profesa sau alte forme de recunoaștere externă.
 - Articole publicate sau cărți scrise de acel expert.
 - Politicile și procedurile de control al calității din cadrul firmei auditorului (a se vedea punctele A11-A13).
- A16. Aspectele relevante pentru evaluarea competenței, capacității și obiectivității expertului auditorului includ măsura în care activitatea celui expert este subordonată unor standarde tehnice de performanță sau altor cerințe profesionale ori aferente sectorului de activitate, de exemplu, standarde de etică

sau alte cerințe care decurg din calitatea de membru al unui organism profesional sau al unei asociații din cadrul sectorului de activitate, standardele de acreditare ale unui organism de autorizare sau cerințe impuse prin legi sau reglementări.

A17. Alte aspecte care pot fi relevante includ:

- Relevanța competenței expertului auditorului pentru aspectul pentru care va fi utilizată activitatea celui expert, inclusiv orice specializări din domeniul celui expert. De exemplu, un anumit actuar se poate specializa în asigurări de proprietăți și în caz de accidente, dar poate avea o experiență limitată în ceea ce privește calculul pensiilor.
- Competența expertului auditorului cu privire la cerințele contabile și de audit relevante, de exemplu, cunoașterea ipotezelor și metodelor, inclusiv al modelelor, acolo unde sunt aplicabile, care sunt consecvente cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.
- Dacă evenimentele neașteptate, modificările condițiilor sau probele de audit obținute în urma rezultatelor procedurilor de audit indică posibilitatea necesității de a reconsidera evaluarea inițială a competenței, capacității și obiectivității expertului auditorului pe măsură ce auditul avansează.

A18. O mare varietate de circumstanțe pot amenința obiectivitatea, de exemplu, amenințările de interes propriu, amenințările de reprezentare, amenințările de familiaritate, amenințările de autorevizuire și amenințările de intimidare. Astfel de amenințări pot fi tratate prin eliminarea circumstanțelor care creează amenințările, sau prin aplicarea măsurilor de protecție pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil. De asemenea, ar putea exista măsuri de protecție specifice misiunii de audit.

A19. Evaluarea la un nivel acceptabil a amenințărilor la adresa obiectivității ar putea depinde de rolul expertului auditorului și de importanța activității acestuia în contextul auditului. Este posibil să existe anumite situații în care să fie imposibilă eliminarea circumstanțelor care creează amenințări sau aplicarea măsurilor de protecție pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil, de exemplu, în cazul în care un expert propus al auditorului a îndeplinit un rol semnificativ în întocmirea informațiilor care sunt auditate, mai precis, dacă expertul auditorului este un expert al conducerii.

A20. Atunci când se evaluează obiectivitatea unui expert extern al auditorului, poate fi relevant să:

- (a) Se intervieveze entitatea cu privire la orice interese sau relații cunoscute pe care entitatea le are cu expertul extern al auditorului care ar putea afecta obiectivitatea expertului.
- (b) Se discute orice măsuri de protecție aplicabile cu expertul respectiv, inclusiv oricare cerințe profesionale care se aplică expertului respectiv; și să se evalueze dacă măsurile de protecție sunt adecvate pentru a

reduce amenințările la un nivel acceptabil. Interesele și relațiile relevante de discutat cu auditorul expertului includ:

- Interesele financiare.
- Relațiile de afaceri și relațiile personale.
- Prestarea de servicii suplimentare de către expert, inclusiv de către organizație, în cazul unei organizații care îndeplinește rolul de expert extern.

În anumite cazuri, poate fi de asemenea adecvat ca auditorul să obțină o declarație scrisă de la expertul extern al auditorului cu privire la interesele sau relațiile cu entitatea de care expertul respectiv are cunoștință.

Înțelegerea domeniului de competență al expertului auditorului (A se vedea punctul 10)

- A21. Auditorul poate înțelege domeniul de competență al expertului auditorului prin intermediul mijloacelor descrise la punctul A7 sau prin intermediul unei discuții cu expertul respectiv.
- A22. Aspectele domeniului de activitate al expertului auditorului relevante pentru înțelegerea de către auditor pot include:
- Dacă domeniul de activitate al aceluși expert conține specializări care sunt relevante pentru audit (a se vedea punctul A17).
 - Dacă se aplică orice standarde profesionale sau de altă natură și cerințe legale sau de reglementare.
 - Ce ipoteze și metode, inclusiv modele, după caz, sunt utilizate de către expertul auditorului și dacă acestea sunt general acceptate în domeniul aceluși expert și sunt adecvate în scopuri de raportare financiară.
 - Natura datelor interne și externe sau a informațiilor pe care expertul auditorului le utilizează.

Acordul cu expertul auditorului (A se vedea punctul 11)

- A23. Natura, aria de aplicare și obiectivele activității expertului auditorului pot varia considerabil în funcție de circumstanțe, la fel ca și rolurile și responsabilitățile specifice ale auditorului și ale expertului auditorului și natura, plasarea în timp și amplexarea comunicării dintre auditor și expertul auditorului. Prin urmare, se impune ca aceste aspecte să fie convenite între auditor și expertul auditorului indiferent dacă expertul este un expert extern sau unul intern.
- A24. Aspectele precizate la punctul 8 pot afecta nivelul de detaliu și caracterul oficial al acordului dintre auditor și expertul auditorului, inclusiv măsura în care este adecvat ca acordul să fie în scris. De exemplu, următorii factori pot sugera necesitatea unui acord mai detaliat decât ar fi cazul în mod normal sau necesitatea ca acordul să fie încheiat în scris:

- Expertul auditorului va avea acces la informații confidențiale sau sensibile ale entității.
- Rolurile sau responsabilitățile specifice ale auditorului și ale expertului auditorului sunt diferite de cele preconizate în mod normal.
- Se aplică cerințe legale sau de reglementare specifice mai multor jurisdicții.
- Aspectul la care se referă activitatea expertului auditorului este deosebit de complex.
- Auditorul nu a utilizat anterior activitatea efectuată de expertul respectiv.
- Cu cât sunt mai mari amploarea activității expertului auditorului și importanța acesteia în contextul auditului.

A25. Acordul dintre auditor și un expert extern al auditorului are, de cele mai multe ori, forma unei scrisori de misiune. Anexa prezintă aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare pentru a fi incluse într-o astfel de scrisoare de misiune sau în orice altă formă de acord cu un expert extern al auditorului.

A26. Atunci când nu există niciun acord scris între auditor și expertul auditorului, dovada acordului poate fi inclusă în, de exemplu:

- Memorandumurile de planificare sau documentele de lucru aferente, precum programul de audit.
- Politicile și procedurile firmei auditorului. În cazul unui expert intern al auditorului, politicile și procedurile instituite sub incidența cărora intră expertul respectiv pot include politicile și procedurile aferente activității expertului respectiv. Amploarea documentației din documentele de lucru ale auditorului depinde de natura unor astfel de politici și proceduri. De exemplu, s-ar putea ca în documentele de lucru ale auditorului să nu fie necesară nicio documentație dacă firma auditorului dispune de protocoale detaliate care acoperă circumstanțele în care activitatea unui astfel de expert este utilizată.

Natura, aria de aplicare și obiectivele activității (A se vedea punctul 11 (a))

A27. Poate fi deseori relevant atunci când se convine asupra naturii, ariei de aplicare și obiectivelor activității expertului auditorului să se includă discutarea standardelor tehnice de performanță relevante sau a altor cerințe profesionale ori aferente sectorului de activitate pe care expertul le va urma.

Rolurile și responsabilitățile specifice (A se vedea punctul 11 (b))

A28. Acordul privind rolurile și responsabilitățile specifice ale auditorului și ale expertului auditorului poate include:

- Măsura în care auditorul sau expertul auditorului va efectua testarea detaliată a datelor-sursă.

- Permiseunea ca auditorul să discute constatările sau concluziile expertului auditorului cu entitatea și cu alte persoane și să includă detalii cu privire la acele constatări și concluzii ale expertului în baza unei opinii modificate din raportul auditorului, dacă este necesar (a se vedea punctul A42).
- Orice acord de a informa expertul auditorului cu privire la concluziile auditorului asupra activității aceluși expert.

Documentele de lucru

A29. Acordul cu privire la rolurile și responsabilitățile specifice ale auditorului și ale expertului auditorului poate include, de asemenea, acordul cu privire la accesul la documentele de lucru ale celuilalt și păstrarea acestora. Atunci când expertul auditorului este un membru al echipei misiunii, documentele de lucru ale expertului respectiv fac parte din documentația de audit. Documentele de lucru ale expertului extern al auditorului aparțin doar acestuia și nu fac parte din documentația de audit, cu excepția cazului în care există un acord care să menționeze contrariul.

Comunicarea (A se vedea punctul 11 (c))

A30. Comunicarea bilaterală eficientă facilitează integrarea corespunzătoare a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor expertului auditorului în altă activitate cu privire la audit și modificarea adecvată a obiectivelor expertului auditorului pe parcursul auditului. De exemplu, în cazul în care activitatea expertului auditorului se referă la concluziile auditorului cu privire la riscul semnificativ, ar putea fi adecvate atât un raport formal scris privind concluziile activității expertului respectiv, cât și rapoarte verbale pe măsură ce activitatea avansează. Identificarea partenerilor sau angajaților specifici care vor ține legătura cu expertul auditorului și a procedurilor pentru comunicarea dintre expertul respectiv și entitate ajută la comunicarea eficace și oportună, în special în cadrul misiunilor mai mari.

Confidențialitatea (A se vedea punctul 11 (d))

A31. Este necesar ca prevederile privind confidențialitatea din cerințele etice relevante care se aplică auditorului să se aplice și expertului auditorului. Cerințe suplimentare pot fi impuse prin legislație sau reglementări. Este posibil ca entitatea să fi solicitat, de asemenea, încheierea cu experții externi ai auditorului de acorduri cu privire la prevederile specifice privind confidențialitatea.

Evaluarea gradului de adecvare al activității expertului auditorului (A se vedea punctul 12)

A32. Evaluarea de către auditor a competenței, capacităților și obiectivității expertului auditorului, familiaritatea auditorului cu domeniul de competență al expertului auditorului și natura activității efectuate de expertul auditorului afectează natura, plasarea în timp și amplitudinea procedurilor de audit în

vederea evaluării caracterului adecvat al activității expertului respectiv pentru scopurile auditorului.

Constatările și concluziile expertului auditorului (A se vedea punctul 12 (a))

A33. Procedurile specifice pentru evaluarea caracterului adecvat al activității expertului auditorului pentru scopurile auditorului pot include:

- Intervievări ale expertului auditorului.
- Revizuirea rapoartelor și documentelor de lucru ale expertului auditorului.
- Proceduri de coroborare precum:
 - Observarea activității expertului auditorului,
 - Examinarea informațiilor publicate, precum rapoartele statistice provenite de la surse cu bună reputație, autorizate,
 - Confirmarea aspectelor relevante cu terțe părți,
 - Efectuarea de proceduri analitice detaliate și
 - Reefectuarea calculelor.
- Discutarea cu un alt expert care deține competențe relevante în cazul în care, de exemplu, constatările sau concluziile expertului auditorului nu sunt consecvente cu alte probe de audit.
- Discutarea cu conducerea a raportului expertului auditorului.

A34. Factorii relevanți pentru evaluarea relevanței și a caracterului rezonabil al constatărilor sau concluziilor expertului auditorului, sub forma unui raport sau sub altă formă, ar putea include măsura în care acestea:

- Sunt prezentate într-o manieră consecventă cu orice standarde din domeniul sau din sectorul de activitate al expertului auditorului,
- Sunt exprimate clar, făcându-se referire inclusiv la obiectivele convenite cu auditorul, la aria de aplicare a activității efectuate și la standardele aplicate,
- Au la bază o perioadă adecvată și țin cont de evenimentele ulterioare, acolo unde este relevant,
- Fac obiectul oricărei rețineri, limitări sau restricții cu privire la utilizare și, în caz afirmativ, dacă acest lucru are implicații pentru auditor și
- Au la bază analiza adecvată a erorilor sau abaterilor întâlnite de expertul auditorului.

Ipoteze, metode și date-sursă

Ipoteze și metode (A se vedea punctul 12 (b))

- A35. Atunci când activitatea expertului auditorului constă în evaluarea ipotezelor și metodelor de bază, inclusiv, acolo unde este aplicabil, a modelelor utilizate de conducere în elaborarea unei estimări contabile, este probabil ca procedurile auditorului să fie în primul rând direcționate către evaluarea măsurii în care expertul auditorului a revizuit în mod adecvat ipotezele și metodele respective. Atunci când activitatea expertului auditorului constă în elaborarea unei estimări punctuale a auditorului sau a unui interval de estimare al auditorului pentru compararea cu estimarea punctuală a conducerii, procedurile auditorului ar putea fi în primul rând direcționate către evaluarea ipotezelor și metodelor, inclusiv, acolo unde este adecvat, a modelelor utilizate de expertul auditorului.
- A36. ISA 540 (Revizuit)¹³ discută ipotezele și metodele utilizate de conducere în realizarea estimărilor contabile, inclusiv utilizarea în anumite cazuri a modelelor specializate elaborate de entitate. Deși discuția respectivă este scrisă în contextul în care auditorul obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la ipotezele și metodele conducerii, aceasta poate, de asemenea, să îl ajute pe auditor la evaluarea ipotezelor și metodelor expertului auditorului.
- A37. În cazul în care activitatea expertului auditorului implică utilizarea ipotezelor și metodelor semnificative, factorii relevanți pentru evaluarea de către auditor a ipotezelor și metodelor respective includ măsura în care acestea sunt:
- General acceptate în cadrul domeniului de competență al expertului auditorului,
 - Consecvente cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil,
 - Dependente de utilizarea modelelor specializate și
 - Consecvente cu cele ale conducerii și, în caz contrar, motivul și efectele diferențelor.

Datele-sursă utilizate de expertul auditorului (A se vedea punctul 12 (c))

- A38. În cazul în care activitatea expertului auditorului implică utilizarea datelor-sursă semnificative pentru activitatea expertului respectiv, pentru testarea datelor respective pot fi utilizate proceduri precum:
- Verificarea originii datelor, inclusiv înțelegerea controalelor interne asupra datelor și testarea acestora, când este cazul, și, acolo unde este relevant, transmiterea acestora către expert.
 - Revizuirea datelor din punctul de vedere al exhaustivității și consecvenței interne.

13 ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*, punctele 8, 13 și 15.

A39. În multe cazuri, auditorul poate testa datele-sursă. Cu toate acestea, în alte cazuri, când natura datelor-sursă utilizate de un expert al auditorului este foarte tehnică în raport cu domeniul expertului, expertul respectiv poate testa datele-sursă. Dacă expertul auditorului a testat datele-sursă, interviuarea expertului respectiv de către auditor sau supervizarea ori revizuirea testelor expertului respectiv poate constitui o cale adecvată pentru ca auditorul să evalueze relevanța, exhaustivitatea și acuratețea datelor respective.

Activitatea inadecvată (A se vedea punctul 13)

A40. Dacă auditorul concluzionează că activitatea expertului auditorului nu este adecvată scopurilor auditorului și auditorul nu poate rezolva acest aspect prin intermediul procedurilor de audit suplimentare prevăzute la punctul 13, care pot implica efectuarea unei activități suplimentare atât de către expert, cât și de către auditor sau pot include angajarea sau contractarea unui alt expert, este posibil să fie necesară exprimarea unei opinii modificate în raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 (Revizuit), deoarece auditorul nu a obținut probe de audit suficiente și adecvate.¹⁴

Referința la expertul auditorului în raportul auditorului (A se vedea punctele 14-15)

A41. În anumite cazuri, legile sau reglementările pot prevedea o trimitere la activitatea unui expert al auditorului, de exemplu, în sensul asigurării transparenței în sectorul public.

A42. Este posibil ca în anumite circumstanțe să fie adecvată referirea la expertul auditorului într-un raport al auditorului care conține o opinie modificată, pentru a explica natura modificării. În astfel de circumstanțe, auditorul poate avea nevoie de consimțământul expertului auditorului înainte de a face o astfel de referință.

14 ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*, punctul 6 (b).

Anexă

(A se vedea punctul A25)

Considerente privind acordul dintre auditor și un expert external auditorului

Anexa prezintă aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare pentru a fi incluse în orice acord cu un expert extern al auditorului. Următoarea listă are caracter ilustrativ și nu este exhaustivă; aceasta este menită doar să constituie un ghid care poate fi utilizat în paralel cu considerentele evidențiate în prezentul ISA. Circumstanțele misiunii determină dacă anumite aspecte trebuie incluse în acord. De asemenea, lista poate fi utilă în analizarea aspectelor ce urmează a fi incluse într-un acord cu un expert intern al auditorului.

Natura, aria de aplicare și obiectivele activității expertului extern al auditorului

- Natura și aria de aplicare a procedurilor care urmează a fi efectuate de expertul extern al auditorului.
- Obiectivele activității expertului extern al auditorului în contextul pragului de semnificație și al considerentelor legate de riscul cu privire la aspectul la care se referă activitatea expertului extern al auditorului și, acolo unde este relevant, cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Orice standarde tehnice de performanță relevante sau alte cerințe profesionale ori aferente sectorului de activitate pe care expertul extern al auditorului le va respecta.
- Ipotezele și metodele, inclusiv modelele, după caz, pe care le va utiliza expertul extern al auditorului și autoritatea acestora.
- Data intrării în vigoare sau, acolo unde este aplicabil, perioada de testare a subiectului specific al activității expertului extern al auditorului, precum și cerințele privind evenimentele ulterioare.

Rolurile și responsabilitățile specifice ale auditorului și ale expertului extern al auditorului

- Standardele de audit și de contabilitate relevante și cerințele legale și de reglementare relevante.
- Consimțământul expertului extern al auditorului cu privire la modul în care intenționează auditorul să utilizeze raportul expertului respectiv, inclusiv cu privire la orice referire la acesta sau la orice prezentare a raportului către alte persoane, de exemplu, orice referință la raport în baza unei opinii modificate din raportul auditorului, în cazul în care este necesară, sau prezentarea raportului către conducere sau către un comitet de audit.

- Natura și nivelul de detaliere al revizuirii de către auditor a activității expertului extern al auditorului.
- Dacă auditorul sau expertul extern al auditorului vor testa datele-sursă.
- Accesul expertului extern al auditorului la evidențele, dosarele, angajații entității, precum și la experții contractați de către entitate.
- Procedurile privind comunicarea dintre expertul extern al auditorului și entitate.
- Accesul auditorului și al expertului extern al auditorului la documentele de lucru ale celuilalt.
- Drepturile de proprietate și control asupra documentelor de lucru pe parcursul misiunii și ulterior acesteia, inclusiv cerințele privind păstrarea documentelor.
- Responsabilitatea expertului extern al auditorului de a-și efectua activitatea cu competența și atenția profesională cuvenită.
- Competențele și capacitatea expertului extern al auditorului de a efectua activitatea.
- Așteptarea că expertul extern al auditorului își va utiliza toate cunoștințele pe care le deține și care sunt relevante pentru audit sau, în caz contrar, îl va informa pe auditor.
- Orice restricție cu privire la asocierea expertului extern al auditorului cu raportul auditorului.
- Orice acord de a informa expertul extern al auditorului cu privire la concluziile auditorului asupra activității aceluși expert.

Comunicările și raportarea

- Metodele de comunicare și frecvența comunicărilor, inclusiv:
 - Maniera în care constatările sau concluziile expertului extern al auditorului vor fi raportate (de exemplu, raport scris, raport verbal, comunicarea continuă cu echipa misiunii).
 - Identificarea persoanelor selectate din cadrul echipei misiunii care vor ține legătura cu expertul extern al auditorului.
- Momentul în care expertul extern al auditorului va finaliza activitatea și îi va raporta auditorului constatările sau concluziile.
- Responsabilitatea expertului extern al auditorului de a comunica prompt orice posibilă întârziere în ceea ce privește finalizarea activității și orice posibilă reținere sau limitare cu privire la constatările și concluziile expertului respectiv.
- Responsabilitatea expertului extern al auditorului de a comunica prompt situațiile în care entitatea restricționează accesul expertului respectiv la evidențele, dosarele, angajații sau experții contractați de entitate.

- Responsabilitatea expertului extern al auditorului de a-i comunica auditorului toate informațiile pe care le consideră a fi relevante pentru audit, inclusiv orice modificare a circumstanțelor comunicate anterior.
- Responsabilitatea expertului extern al auditorului de a comunica circumstanțele care ar putea genera amenințări la adresa obiectivității expertului respectiv și orice măsuri de protecție relevante care ar putea elimina sau reduce astfel de amenințări la un nivel acceptabil.

Confidențialitatea

- Necesitatea ca expertul auditorului să respecte cerințele de confidențialitate, inclusiv:
 - Prevederile privind confidențialitatea ale cerințelor etice relevante care i se aplică auditorului.
 - Cerințele suplimentare ce pot fi impuse prin legi sau reglementări, acolo unde este cazul.
 - Prevederile specifice privind confidențialitatea solicitate de entitate, acolo unde este cazul.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 700 (REVIZUIT)

FORMAREA UNEI OPINII ȘI RAPORTAREA CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1-4
Data intrării în vigoare	5
Obiective	6
Definiții	7-9
Cerințe	
Formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare	10-15
Forma opiniei	16-19
Raportul auditorului	20-52
Informații suplimentare prezentate împreună cu situațiile financiare	53-54
Materiale privind aplicarea și alte material explicative	
Caracteristici calitative ale practicilor contabile ale entității	A1-A3
Politici contabile prezentate corespunzător în situațiile financiare	A4
Informațiile prezentate în situațiile financiare sunt relevante, credibile, comparabile și inteligibile.....	A5
Prezentarea efectului tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor comunicate în situațiile financiare	A6
Evaluarea măsurii în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă	A7-A9
Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil	A10-A15
Forma opiniei	A16-A17
Raportul auditorului	A18-A77
Informații suplimentare prezentate împreună cu situațiile financiare	A78-A84

Standardul Internațional de Audit (ISA) 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a-și forma o opinie cu privire la situațiile financiare. De asemenea, acesta tratează forma și conținutul raportului auditorului, emis ca urmare a unui audit al situațiilor financiare.
2. ISA 701¹ tratează responsabilitatea auditorului de a comunica aspecte-cheie de audit în raportul auditorului. ISA 705² (Revizuit) și ISA 706 (Revizuit)³ tratează modul în care forma și conținutul raportului auditorului sunt afectate atunci când auditorul exprimă o opinie modificată, sau include în raportul auditorului un paragraf de Evidențiere a unor aspecte, sau un paragraf privind Alte aspecte. Și alte ISA-uri conțin cerințe de raportare aplicabile la emiterea unui raport al auditorului.
3. Prezentul ISA se aplică pentru un audit al unui set complet de situații financiare cu scop general și este redactat în acest context. ISA 800 (Revizuit)⁴ tratează considerentele speciale atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special. ISA 805 (Revizuit)⁵ tratează considerentele speciale relevante pentru auditul unei situații financiare individuale sau al unui element specific, cont sau aspect specific al unei situații financiare. Prezentul ISA se aplică și auditurilor pentru care se aplică ISA 800 (Revizuit), sau ISA 805 (Revizuit).
4. Cerințele prezentului ISA au ca scop stabilirea unui echilibru adecvat între nevoia de consecvență și comparabilitate în raportarea de către auditori la nivel global și nevoia de a spori valoarea raportării de către auditori, prin creșterea relevanței pe care informațiile furnizate în raportul auditorului o au pentru utilizatori. Prezentul ISA promovează consecvența în raportul auditorului, dar recunoaște și nevoia de flexibilitate, pentru a se putea lua în considerare circumstanțele specifice ale jurisdicțiilor individuale. Consecvența în raportul auditorului, atunci când auditul a fost efectuat în conformitate cu ISA-urile, promovează credibilitatea pe piața globală, facilitând identificarea acelor auditiuri care au fost efectuate în conformitate cu standarde recunoscute la nivel global. Aceasta ajută, de asemenea, la facilitarea înțelegerii de către utilizator și la identificarea circumstanțelor neobișnuite, atunci când acestea apar.

Data intrării în vigoare

5. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016, sau ulterior acestei date.

1 ISA 701, Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent.

2 ISA 705 (Revizuit), Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent.

3 ISA 706 (Revizuit), Paragrafele de Evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind Alte aspecte din raportul auditorului independent.

4 ISA 800 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadre de raportare cu scop special.

5 ISA 805 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor unei situații financiare .

Obiective

6. Obiectivele auditorului sunt:
- (a) Să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare pe baza evaluării concluziilor trase din probele de audit obținute și
 - (b) Să exprime clar acea opinie, prin intermediul unui raport scris.

Definiții

7. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Situații financiare cu scop general – Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.
 - (b) Cadru de raportare cu scop general – Un cadru de raportare financiară conceput pentru a îndeplini nevoile comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori. Cadrul de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate.

Termenul „cadru de prezentare fidelă” este folosit pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu cerințele cadrului și:

- (i) Recunoaște explicit sau implicit faptul că, pentru a se asigura o prezentare fidelă a situațiilor financiare, poate fi necesară prezentarea de către conducere a unor informații mai ample decât cele prevăzute în mod specific de cadrul de raportare sau
- (ii) Recunoaște explicit faptul că ar putea fi necesară o decizie a conducerii de a se abate de la o cerință a cadrului de raportare pentru a asigura prezentarea fidelă a situațiilor financiare. Astfel de abateri se preconizează a fi necesare doar în circumstanțe extrem de rare.

Termenul „cadru de conformitate” este folosit pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu cerințele cadrului, însă nu conține aspectele de la literele (i) sau (ii) de mai sus.⁶

- (c) Opinie nemodificată – Opinia exprimată de auditor atunci când acesta concluzionează că situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.⁷
8. Referințele la „situații financiare” din prezentul ISA înseamnă „un set complet de situații financiare cu scop general”.⁸ Cerințele cadrului de raportare

6 ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, punctul 13 (a).

7 Punctele 25-26 tratează formulările utilizate pentru a exprima această opinie în cazul unui cadru de prezentare fidelă, respectiv al unui cadru de conformitate.

8 ISA 200, punctul 13 (f) prezintă conținutul situațiilor financiare.

financiară aplicabil determină prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare, precum și ceea ce constituie un set complet de situații financiare.

9. Referințele la „Standardele Internaționale de Raportare Financiară” din prezentul ISA vizează Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, iar referințele la „Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public” vizează Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public.

Cerințe

Formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare

10. Auditorul trebuie să își formeze o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.^{9,10}
11. Pentru formarea acelei opinii, auditorul trebuie să concluzioneze dacă a obținut o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Acea concluzie trebuie să ia în considerare:
- (a) Concluzia auditorului, în conformitate cu ISA 330, cu privire la măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate,¹¹
 - (b) Concluzia auditorului, în conformitate cu ISA 450, cu privire la măsura în care denaturările necorectate sunt semnificative, în mod individual sau colectiv¹² și
 - (c) Evaluările prevăzute la punctele 12–15.
12. Auditorul trebuie să evalueze dacă situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil. Această evaluare trebuie să includă o analiză a caracteristicilor calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv a indicatorilor unui posibil subiectivism în raționamentele conducerii. (A se vedea punctele A1-A3)
13. În special, auditorul trebuie să evalueze dacă, având în vedere cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil:
- (a) Situațiile financiare prezintă în mod adecvat politicile contabile semnificative selectate și aplicate. Pentru a evalua acest aspect, auditorul trebuie să analizeze relevanța politicilor contabile pentru entitatea

9 ISA 200, punctul 11.

10 Punctele 25-26 tratează formulările utilizate pentru a exprima această opinie în cazul unui cadru de prezentare fidelă, respectiv al unui cadru de conformitate.

11 ISA 330, Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate, punctul 26.

12 ISA 450, Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului, punctul 11.

- respectivă și măsura în care acestea au fost prezentate într-o manieră inteligibilă, (A se ve- dea punctul A4)
- (b) Politicile contabile selectate și aplicate sunt consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil și sunt adecvate,
 - (c) Estimările contabile realizate de management și informațiile prezentate în legătură cu acestea sunt rezonabile,
 - (d) Informațiile prezentate în situațiile financiare sunt relevante, credibile, comparabile și inteligibile. Pentru a evalua acest aspect, auditorul trebuie să analizeze dacă:
 - Informațiile care ar fi trebuit să fie incluse au fost incluse și dacă aceste informații au fost clasificate, agregate sau dezagregate și caracterizate în mod corespunzător.
 - Prezentarea generală a situațiilor financiare a fost afectată de includerea unor informații care nu sunt relevante sau care împiedică înțelegerea corespunzătoare a aspectelor prezentate. (A se vedea punctul A5)
 - (e) Situațiile financiare furnizează prezentări de informații adecvate care le permit utilizatorilor vizați să înțeleagă efectul tranzacțiilor și al evenimentelor semnificative asupra informațiilor comunicate în situațiile fi- nanciare și (A se vedea punctul A6)
 - (f) Terminologia utilizată în situațiile financiare, inclusiv titlul fiecărei situații financiare, este adecvată.
14. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, evaluarea prevăzută la punctele 12-13 trebuie să includă, de asemenea, măsura în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă. Evaluarea de către auditor a măsurii în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă trebuie să includă o analiză a: (A se vedea punctele A7-A9)
- (a) Prezentării, structurii și conținutului situațiilor financiare, la nivel general și
 - (b) Măsurii în care situațiile financiare furnizează o prezentare fidelă a tranzacțiilor și evenimentelor care stau la baza lor.
15. Auditorul trebuie să evalueze dacă situațiile financiare fac referire în mod adecvat la cadrul de raportare financiară aplicabil sau îl descriu în mod adecvat. (A se vedea punctele A10-A15)

Forma opiniei

16. Auditorul trebuie să exprime o opinie nemodificată atunci când concluzionează că situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnifi- cative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
17. Dacă auditorul:

- (a) Concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare, ca întreg, nu sunt lipsite de denaturări semnificative sau
- (b) Nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare, ca întreg, sunt lipsite de denaturări semnificative,

auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).

18. Dacă situațiile financiare întocmite în conformitate cu cerințele unui cadru de prezentare fidelă nu realizează o prezentare fidelă, auditorul trebuie să discute acest aspect cu conducerea și, în funcție de cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil și de modul în care este rezolvată situația, să decidă dacă este necesară modificarea opiniei din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 (Revizuit). (A se vedea punctul A16)
19. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite potrivit unui cadru de conformitate, auditorului nu i se impune să evalueze dacă situațiile financiare realizează o prezentare fidelă. Cu toate acestea dacă, în circumstanțe extrem de rare, auditorul concluzionează că astfel de situații financiare induc în eroare, auditorul trebuie să discute această situație cu conducerea și, în funcție de modul în care este rezolvată, trebuie să decidă dacă și în ce mod să comunice acest aspect în raportul auditorului. (A se vedea punctul A17)

Raportul auditorului

20. Raportul auditorului trebuie să fie în scris. (A se vedea punctele A18-A19)

Raportul auditorului pentru auditurile efectuate în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit

Titlul

21. Raportul auditorului trebuie să aibă un titlu care să indice clar că acesta este raportul unui auditor independent. (A se vedea punctul A20)

Destinatarul

22. Raportul auditorului trebuie să fie adresat, după caz, în funcție de circumstanțele misiunii. (A se vedea punctul A21)

Opinia auditorului

23. Prima secțiune a raportului auditorului trebuie să includă opinia auditorului și trebuie să aibă titlul „Opinie”.
24. De asemenea, secțiunea Opinie din raportul auditorului trebuie:
- (a) Să identifice entitatea ale cărei situații financiare au fost auditate,
 - (b) Să precizeze faptul că situațiile financiare au fost auditate,
 - (c) Să identifice titlul fiecărei situații cuprinse în situațiile financiare,

- (d) Să facă referire la note, inclusiv la rezumatul politicilor contabile semnificative și
 - (e) Să specifice data fiecărei situații financiare cuprinse în situațiile financiare, sau perioada pe care aceasta o vizează. (A se vedea punctele A22-A23)
25. Atunci când exprimă o opinie nemodificată cu privire la situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, opinia auditorului trebuie, cu excepția cazului în care legislația sau reglementările prevăd altfel, să utilizeze una dintre următoarele formulări, care sunt considerate a fi echivalente:
- (a) În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, [...] în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil] sau
 - (b) În opinia noastră, situațiile financiare anexate oferă o imagine fidelă a [...], în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil]. (A se vedea punctele A24-A31)
26. Atunci când se exprimă o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare întocmite potrivit unui cadru de conformitate, opinia auditorului trebuie să precizeze că situațiile financiare anexate sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil]. (A se vedea punctele A26-A31)
27. În cazul în care cadrul de raportare financiară aplicabil la care se face referire în opinia auditorului nu este reprezentat de IFRS-urile emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate sau de IPSAS-urile emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, opinia auditorului trebuie să identifice jurisdicția de origine a cadrului.

Baza opiniei

28. Raportul auditorului trebuie să includă o secțiune, imediat după secțiunea Opinie, cu titlul „Baza opiniei”, care: (A se vedea punctul A32)
- (a) Să precizeze că auditul a fost efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, (A se vedea punctul A33)
 - (b) Să facă referire la secțiunea din raportul auditorului care descrie responsabilitățile acestuia conform ISA-urilor,
 - (c) Să includă o declarație în care se precizează că auditorul este independent de entitate, în conformitate cu cerințele etice relevante aferente auditului și că acesta a îndeplinit celelalte responsabilități ale auditorului privind etica, în conformitate cu aceste cerințe. Declarația trebuie să identifice jurisdicția de origine a cerințelor etice relevante, sau să facă referire la *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)*

(Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili și (A se vedea punctele A34-A39)

- (d) Să precizeze dacă auditorul consideră că probele de audit pe care le-a obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia auditorului.

Continuitatea activității

29. Atunci când este cazul, auditorul trebuie să raporteze în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).¹³

Aspecte-cheie de audit

30. Pentru auditurile unor seturi complete de situații financiare cu scop general aparținând unor entități cotate, auditorul trebuie să comunice aspectele-cheie de audit în raportul auditorului în conformitate cu ISA 701.
31. Atunci când auditorul decide să comunice în raportul auditorului aspecte-cheie de audit sau când acest lucru îi este altfel impus de legislație sau reglementări, această comunicare trebuie realizată în conformitate cu ISA 701. (A se vedea punctele A40-A42)

Alte informații

32. Atunci când este cazul, auditorul trebuie să raporteze în conformitate cu ISA 720 (Revizuit).¹⁴

Responsabilitățile cu privire la situațiile financiare

33. Raportul auditorului trebuie să includă o secțiune cu titlul „Responsabilitățile conducerii cu privire la situațiile financiare”. Raportul auditorului trebuie să utilizeze termenul care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă, nefiind necesar să se facă referire în mod specific la „conducere”. În unele jurisdicții, termenul adecvat ar putea fi persoane responsabile cu guvernarea. (A se vedea punctul A44)
34. Această secțiune a raportului auditorului trebuie să descrie responsabilitatea conducerii pentru: (A se vedea punctele A45-A48)
- (a) Întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare și
- (b) Evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea¹⁵ și a măsurii în care utilizarea principiului continuității activității este adecvată, precum și pentru prezentarea, dacă este cazul, a unor aspecte referitoare la continuitatea activității. Explicarea responsabilității conducerii pentru

13 ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*, punctele 21-23.

14 ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații.

15 ISA 570 (Revizuit), punctul 2.

această evaluare trebuie să includă o descriere a împrejurărilor în care este adecvată utilizarea principiului continuității activității. (A se vedea punctul A48)

35. Această secțiune a raportului auditorului trebuie să identifice și persoanele responsabile pentru supravegherea procesului de raportare financiară, atunci când persoanele responsabile pentru această supraveghere sunt diferite de cele care îndeplinesc responsabilitățile descrise la punctul 34 de mai sus. În acest caz, titlul acestei secțiuni trebuie să se refere și la „Persoanele responsabile cu guvernanta” sau la un alt termen adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă. (A se vedea punctul A49)
36. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, descrierea responsabilităților pentru situațiile financiare din raportul auditorului trebuie să facă referire la „întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare” sau la „întocmirea unor situații financiare care oferă o imagine fidelă”, după cum este cazul în circumstanțele respective.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

37. Raportul auditorului trebuie să includă o secțiune cu titlul „Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare”.
38. Această secțiune a raportului auditorului trebuie: (A se vedea punctul A50)
- (a) Să precizeze că obiectivele auditorului constau în:
 - (i) Obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare și
 - (ii) Emiterea unui raport al auditorului care include opinia auditorului. (A se vedea punctul A51)
 - (b) Să precizeze că asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există și
 - (c) Să precizeze că denaturările pot fi cauzate fie de fraudă, fie de eroare și:
 - (i) Să descrie că acestea sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea ar influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestor situații financiare¹⁶ sau
 - (ii) Să ofere o definiție sau o descriere a pragului de semnificație în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. (A se vedea punctul A53)
39. Secțiunea din raportul auditorului Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare trebuie, de asemenea: (A se vedea punctul A50)

16 ISA 320, Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit, punctul 2.

- (a) Să precizeze că auditorul, ca parte a unui audit în conformitate cu ISA-urile, își exercită raționamentul profesional și își menține scepticismul profesional pe parcursul auditului și
- (b) Să descrie un audit, precizând că responsabilitățile auditorului sunt:
 - (i) Să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare; să elaboreze și să efectueze proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a asigura o bază pentru opinia auditorului. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că fraudă poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.
 - (ii) Să obțină o înțelegere a controlului intern relevantă pentru audit, cu scopul de a elabora proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, însă nu pentru a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al entității. În situația în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare, auditorul trebuie să omită mențiunea că analiza controlului intern nu are ca scop exprimarea unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.
 - (iii) Să evalueze gradul de adecvare al politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor de informații aferente realizate de conducere.
 - (iv) Să formuleze o concluzie cu privire la gradul de adecvare al modului în care conducerea a utilizat principiul continuității activității și, pe baza probelor de audit obținute, cu privire la măsura în care există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Dacă auditorul concluzionează că există o incertitudine semnificativă, el trebuie să atragă atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor de informații aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări sunt neadecvate, să modifice opinia. Concluziile auditorului se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, pot apărea evenimente sau condiții viitoare care să determine încetarea activității entității.
 - (v) Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, să evalueze prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare, la nivel general, inclusiv prezentarea informațiilor, precum și măsura în care

situațiile financiare oferă o prezentare fidelă a tranzacțiilor și evenimentelor care stau la baza lor.

- (c) Atunci când se aplică ISA 600¹⁷, să detalieze responsabilitățile auditorului în cadrul unei misiuni de audit al grupului, precizând că:
 - (i) Responsabilitățile auditorului vizează obținerea de probe de audit suficiente și adecvate privind informațiile financiare ale entităților sau activitățile de afaceri din cadrul grupului, pentru a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare ale grupului,
 - (ii) Auditorul este responsabil pentru coordonarea, supravegherea și efectuarea auditului grupului și
 - (iii) Auditorul este unicul responsabil pentru opinia auditorului.
40. Secțiunea din raportul auditorului Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare trebuie, de asemenea: (A se vedea punctul A50)
- (a) Să precizeze că auditorul comunică cu persoanele responsabile cu governanța, printre altele cu privire la aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și cu privire la constatările de audit importante, inclusiv orice deficiențe importante ale controlului intern, pe care auditorul le identifică pe parcursul auditului,
 - (b) Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, să precizeze că auditorul furnizează persoanelor responsabile cu governanța o declarație care arată că auditorul se conformează cerințelor etice relevante privind independența și că le comunică acestora toate relațiile și alte aspecte despre care s-ar putea presupune în mod rezonabil că afectează independența auditorului și, după caz, acțiunile întreprinse pentru a elimina amenințările, sau alte măsuri de protecție aplicate și
 - (c) Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate și ale altor entități pentru care aspectele-cheie de audit sunt comunicate în conformitate cu ISA 701, să precizeze că, dintre aspectele comunicate cu persoanele responsabile cu governanța, auditorul decide care sunt cele mai importante pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă și reprezintă, prin urmare, aspecte-cheie de audit. Auditorul descrie aceste aspecte în raportul auditorului, exceptând cazul în care legislația sau reglementările împiedică prezentarea publică a informațiilor referitoare la aspecte sau cazul în care, în circumstanțe extrem de rare, auditorul consideră că un aspect nu ar trebui comunicat în raportul auditorului deoarece se preconizează în mod rezonabil că o astfel de comunicare ar avea consecințe negative, care depășesc beneficiile pentru interesul public. (A se vedea punctul A53)

17 ISA 600, Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor).

Locul descrierii responsabilităților auditorului într-un audit al situațiilor financiare

41. Descrierea responsabilităților auditorului într-un audit al situațiilor financiare, prevăzută la punctele 39-40, trebuie inclusă: (A se vedea punctul A54)
- (a) În conținutul raportului auditorului,
 - (b) Într-o anexă la raportul auditorului, caz în care raportul auditorului trebuie să includă o referință la locul anexei sau (A se vedea punctele A55-A57)
 - (c) Printr-o referință specifică din raportul auditorului la locul unei astfel de descrieri de pe un website al unei autorități competente, acolo unde legislația, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres auditorului să facă acest lucru. (A se vedea punctele A54, A56-A57)
42. Atunci când auditorul face referire la o descriere a responsabilităților auditorului care se găsește pe website-ul unei autorități competente, auditorul trebuie să decidă dacă această descriere corespunde cerințelor de la punctele 39-40 din prezentul ISA și nu contravine acestora. (A se vedea punctul A56)

Alte responsabilități de raportare

43. În cazul în care auditorul tratează alte responsabilități de raportare în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare, care sunt suplimentare responsabilităților auditorului conform ISA-urilor, aceste responsabilități de raportare suplimentare trebuie să fie tratate într-o secțiune distinctă din raportul auditorului, cu titlul „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, sau cu un alt titlu adecvat conținutului secțiunii, cu excepția cazului în care aceste responsabilități de raportare suplimentare se referă la aceleași teme ca cele prezentate conform responsabilităților de raportare prevăzute de ISA-uri, caz în care responsabilitățile de raportare suplimentare pot fi prezentate în aceeași secțiune ca elementele aferente din raport prevăzute de ISA-uri. (A se vedea punctele A58-A60)
44. Dacă alte responsabilități de raportare sunt prezentate în aceeași secțiune cu elementele aferente din raport prevăzute de ISA-uri, raportul auditorului trebuie să diferențieze clar celelalte responsabilități de raportare de raportarea prevăzută de ISA-uri. (A se vedea punctul A60)
45. Dacă raportul auditorului conține o secțiune distinctă care tratează alte responsabilități de raportare, cerințele de la punctele 21-40 din prezentul ISA trebuie incluse într-o secțiune cu titlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare”. „Raportul cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” trebuie să succedă „Raportului cu privire la auditul situațiilor financiare”. (A se vedea punctul A60)

Numele partenerului de misiune

46. Numele partenerului de misiune trebuie inclus în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare ale entităților cotate, cu excepția cazurilor rare în

care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare ar conduce la o amenințare semnificativă la adresa securității personale. În cazurile rare în care auditorul intenționează să nu includă numele partenerului de misiune în raportul auditorului, auditorul trebuie să discute această intenție cu persoanele responsabile cu guvernarea pentru a le informa cu privire la evaluarea auditorului referitoare la probabilitatea și gravitatea unei amenințări semnificative la adresa securității personale. (A se vedea punctele A61-A63)

Semnătura auditorului

47. Raportul auditorului trebuie să fie semnat. (A se vedea punctele A64-A65)

Adresa auditorului

48. Raportul auditorului trebuie să specifice locul din jurisdicție în care auditorul își desfășoară activitatea.

Data raportului auditorului

49. Raportul auditorului trebuie să fie datat nu mai devreme de data la care auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate pe care să își bazeze opinia cu privire la situațiile financiare, inclusiv probe potrivit cărora: (A se vedea punctele A66-A69)

- (a) Au fost întocmite toate situațiile și prezentările de informații care alcătuiesc situațiile financiare și
- (b) Persoanele cu autoritatea necesară au declarat că și-au asumat responsabilitatea pentru acele situații financiare.

Raportul auditorului prevăzut de legislație sau reglementări

50. Dacă legislația sau reglementările dintr-o anumită jurisdicție îi impun auditorului să utilizeze un format sau o formulare specific(ă) în raportul auditorului, raportul auditorului trebuie să facă referire la Standardele Internaționale de Audit numai dacă raportul auditorului include, cel puțin, fiecare dintre următoarele elemente: (A se vedea punctele A70-A71)

- (a) Un titlu.
- (b) Un destinatar, așa cum impun circumstanțele misiunii.
- (c) O secțiune privind Opinia, care să conțină o exprimare a opiniei cu privire la situațiile financiare și o referință la cadrul de raportare financiară aplicabil utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare (identificând inclusiv jurisdicția de origine a cadrului de raportare financiară care este diferit de Standardele Internaționale de Raportare Financiară sau de Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, a se vedea punctul 27).
- (d) Identificarea situațiilor financiare ale entității care au fost auditate.
- (e) O declarație prin care se precizează că auditorul este independent de entitate în conformitate cu cerințele etice relevante aferente auditului și

că acesta a îndeplinit celelalte responsabilități ale auditorului privind etica, în conformitate cu aceste cerințe. Declarația trebuie să identifice jurisdicția de origine a cerințelor etice relevante, sau să facă referire la Codul IESBA.

- (f) Acolo unde este cazul, o secțiune care tratează cerințele de raportare de la punctul 22 din ISA 570 (Revizuit) și nu se află în contradicție cu acestea.
- (g) Acolo unde este cazul, o secțiune privind Baza opiniei cu rezerve (sau contrare) care tratează cerințele de raportare de la punctul 23 din ISA 570 (Revizuit) și nu este inconsecventă cu acestea.
- (h) Acolo unde este cazul, o secțiune care include informațiile prevăzute de ISA 701 sau informațiile suplimentare privind auditul prevăzute de legislație sau reglementări și care tratează cerințele de raportare din acel ISA și nu este inconsecventă cu acestea.¹⁸ (A se vedea punctele A72-A75)
- (i) Acolo unde este cazul, o secțiune care tratează cerințele de raportare de la punctul 24 din ISA 720 (Revizuit).
- (j) O descriere a responsabilităților conducerii cu privire la întocmirea situațiilor financiare și identificarea persoanelor responsabile pentru supravegherea procesului de raportare financiară, care tratează cerințele de la punctele 33-36 și nu este inconsecventă cu acestea.
- (k) O referință la Standardele Internaționale de Audit și la legislație sau reglementări, precum și o descriere a responsabilităților auditorului cu privire la auditul situațiilor financiare, care tratează cerințele de la punctele 37-40 și nu sunt inconsecvente cu acestea. (A se vedea punctele A50-A53)
- (l) Pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate, numele partenerului de misiune, cu excepția cazurilor rare în care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare ar conduce la o amenințare semnificativă la adresa securității personale.
- (m) Semnătura auditorului.
- (n) Adresa auditorului.
- (o) Data raportului auditorului.

Raportul auditorului pentru auditurile efectuate în conformitate atât cu standardele de audit dintr-o anumită jurisdicție, cât și cu Standardele Internaționale de Audit

51. Unui auditor i se poate impune să efectueze un audit în conformitate cu standardele de audit dintr-o jurisdicție specifică („standarde naționale de audit”), dar acesta poate respecta și ISA-urile la efectuarea auditului, în mod

18 ISA 701, punctele 11–16

suplimentar. În acest caz, raportul auditorului poate face referire la Standardele Internaționale de Audit, în plus față de standardele naționale de audit, dar auditorul trebuie să facă acest lucru numai dacă: (A se vedea punctele A76-A77)

- (a) Nu există niciun conflict între cerințele standardelor naționale de audit și cele ale ISA-urilor, care l-ar putea determina pe auditor (i) să își formeze o opinie diferită sau (ii) să nu includă un paragraf de Evidențiere a unor aspecte sau un paragraf privind Alte aspecte care, în circumstanțele respective, este prevăzut de ISA-uri și
- (b) Raportul auditorului include cel puțin fiecare dintre elementele prevăzute la punctul 50 (a)-(o) atunci când auditorul utilizează formatul sau formularea specificat(e) de standardele naționale de audit. Cu toate acestea, referința la „legislație sau reglementări” de la punctul 50 (k) trebuie interpretată ca referință la standardele naționale de audit. Raportul auditorului trebuie, prin urmare, să identifice acele standarde naționale de audit.

52. Atunci când raportul auditorului face referire atât la standardele naționale de audit, cât și la Standardele Internaționale de Audit, raportul auditorului trebuie să identifice jurisdicția de origine a standardelor naționale de audit.

Informații suplimentare prezentate împreună cu situațiile financiare (A se vedea punctele A78-A84)

- 53. Dacă odată cu situațiile financiare auditate sunt prezentate informații suplimentare care nu sunt prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil, auditorul trebuie să evalueze măsura în care, conform raționamentului său profesional, informațiile suplimentare sunt totuși parte integrantă din situațiile financiare datorită naturii lor, sau modului în care sunt prezentate. Atunci când sunt parte integrantă din situațiile financiare, informațiile suplimentare trebuie să fie tratate de opinia auditorului.
- 54. În cazul în care informațiile suplimentare care nu sunt prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil nu sunt considerate parte integrantă din situațiile financiare auditate, auditorul trebuie să evalueze dacă aceste informații suplimentare sunt prezentate într-un mod care le diferențiază în mod clar și suficient de situațiile financiare auditate. Dacă nu sunt prezentate astfel, auditorul trebuie să solicite conducerii să modifice modul în care sunt prezentate informațiile suplimentare neauditare. În cazul în care conducerea refuză să facă acest lucru, auditorul trebuie să identifice informațiile suplimentare neauditare și să explice în raportul auditorului că aceste informații suplimentare nu au fost auditate.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Caracteristicile calitative ale practicilor contabile ale entității (A se vedea punctul 12)

- A1. Conducerea realizează o serie de raționamente cu privire la valorile și prezentările de informații din situațiile financiare.
- A2. ISA 260 (Revizuit) conține detalii privind caracteristicile calitative ale practicilor contabile.¹⁹ Atunci când analizează caracteristicile calitative ale practicilor contabile ale entității, auditorul poate observa un posibil subiectivism în raționamentele conducerii. Auditorul poate concluziona că efectul cumulat al lipsei de neutralitate, alături de efectul denaturărilor necorectate, duce la denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg. Indicatorii lipsei de neutralitate care poate afecta evaluarea de către auditor a măsurii în care situațiile financiare ca întreg sunt denaturate semnificativ includ:
- Corectarea selectivă a denaturărilor aduse la cunoștința conducerii pe parcursul auditului (de exemplu, corectarea denaturărilor care au ca efect creșterea câștigurilor raportate, dar necorectarea denaturărilor care au ca efect scăderea câștigurilor raportate).
 - Un posibil subiectivism al conducerii în realizarea estimărilor contabile.
- A3. ISA 540 (Revizuit) abordează posibilul subiectivism al conducerii în realizarea estimărilor contabile.²⁰ Indicatorii unui posibil subiectivism al conducerii nu constituie denaturări în scopul formulării de concluzii cu privire la caracterul rezonabil al estimărilor contabile individuale. Aceștia pot însă afecta evaluarea de către auditor a măsurii în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative.

Politici contabile prezentate corespunzător în situațiile financiare (A se vedea punctul 13 (a))

- A4. Pentru a evalua dacă situațiile financiare prezintă în mod corespunzător politicile contabile semnificative selectate și aplicate, auditorul trebuie să ia în considerare aspecte precum:
- Măsura în care au fost prezentate toate informațiile privind politicile contabile semnificative prevăzute a fi incluse de cadrul de raportare financiară aplicabil,
 - Măsura în care informațiile prezentate cu privire la politicile contabile semnificative sunt relevante și, prin urmare, reflectă modul în care criteriile de recunoaștere, evaluare și prezentare din cadrul de raportare

19 ISA 260 (Revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea, Anexa 2.

20 ISA 540 (Revizuit), Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente, punctul 21.

financiară aplicabil au fost aplicate claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor de informații din situațiile financiare în circumstanțele specifice operațiunilor entității și mediului său și

- Claritatea cu care au fost prezentate politicile contabile semnificative.

Informațiile prezentate în situațiile financiare sunt relevante, credibile, comparabile și inteligibile (A se vedea punctul 13 (d))

A5. Evaluarea inteligibilității situațiilor financiare include analiza măsurii în care:

- Informațiile din situațiile financiare sunt prezentate într-un mod clar și concis.
- Amplasarea prezentărilor semnificative de informații le oferă acestora vizibilitatea corespunzătoare (de exemplu, atunci când este vorba despre informații specifice entității care au o valoare perceptibilă pentru utilizatori) și a măsurii în care prezentările de informații au referințe încrucișate corespunzătoare, astfel încât să nu existe dificultăți semnificative pentru utilizatori în ceea ce privește identificarea informațiilor necesare.

Prezentarea efectului tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor comunicate în situațiile financiare (A se vedea punctul 13 (e))

A6. De regulă, situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general prezintă poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități. Evaluarea, în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, a măsurii în care situațiile financiare prezintă informații adecvate care să le permită utilizatorilor vizați să înțeleagă efectul tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra poziției financiare, performanței financiare și fluxurilor de trezorerie ale entității include analiza unor aspecte precum:

- Măsura în care informațiile din situațiile financiare sunt relevante pentru circumstanțele entității și specifice acestora și
- Măsura în care prezentările sunt adecvate pentru a ajuta utilizatorii vizați să înțeleagă:
 - Natura și volumul activelor și datoriilor potențiale ale entității care provin din tranzacții sau evenimente ce nu întrunesc criteriile pentru recunoaștere (sau criteriile pentru derecunoaștere) stabilite de cadrul de raportare financiară aplicabil.
 - Natura și amploarea riscurilor de denaturare semnificativă care rezultă din tranzacții și evenimente.
 - Metodele utilizate, precum și ipotezele și raționamentele formulate, alături de modificările acestora, care afectează valorile

prezentate sau descrise în alt fel, inclusiv analizele de sensibilitate relevante.

Evaluarea măsurii în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă
(A se vedea punctul 14)

- A7. Unele cadre de raportare financiară recunosc în mod explicit sau implicit conceptul de prezentare fidelă.²¹ Așa cum se menționează la punctul 7 (b) din prezentul ISA, un cadru de raportare financiară care presupune o prezentare fidelă²² nu impune numai conformitatea cu cerințele cadrului, ci recunoaște, de asemenea, în mod explicit sau implicit, că este posibil să fie necesară furnizarea de către conducere a unor prezentări de informații dincolo de cele prevăzute în mod specific de cadrul de raportare.²³
- A8. Evaluarea de către auditor a măsurii în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă, atât din punctul de vedere al prezentării, cât și al descrierii, reprezintă o problemă de raționament profesional. Această evaluare ia în considerare aspecte precum faptele și circumstanțele entității, inclusiv modificările acestora, pe baza cunoștințelor auditorului despre entitate și a probelor de audit obținute în decursul auditului. De asemenea, evaluarea ține cont, de exemplu, de descrierile necesare pentru a realiza o prezentare fidelă care rezultă din aspecte ce ar putea fi semnificative (adică, în general, denaturările sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare ca întreg), cum ar fi efectul cerințelor de raportare financiară în continuă evoluție sau al mediului economic în permanentă schimbare.
- A9. Evaluarea măsurii în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă poate include, de exemplu, discuții cu persoanele responsabile cu guvernarea și conducerea referitoare la opiniile lor cu privire la motivul alegerii unei anumite prezentări, precum și cu privire la alternativele care au fost luate în considerare. De exemplu, discuțiile pot include:
- Măsura în care sumele din situațiile financiare sunt agregate sau dezagregate și măsura în care prezentarea sumelor sau a informațiilor ascunde informații utile, sau are drept rezultat informații care induc în eroare.
 - Consecvența cu practicile adecvate din sectorul de activitate sau măsura în care orice abateri sunt relevante pentru circumstanțele entității și, prin urmare, justificate.

21 De exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) precizează că prezentarea fidelă presupune reprezentarea exactă a efectelor tranzacțiilor, altor evenimente și condiții în conformitate cu definițiile și criteriile de recunoaștere aferente activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor.

22 A se vedea ISA 200, punctul 13 (a).

23 De exemplu, IFRS-urile îi impun unei entități să prezinte informații suplimentare atunci când conformitatea cu cerințele specifice ale IFRS-urilor nu este suficientă pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă impactul anumitor tranzacții, evenimente și condiții asupra poziției financiare și performanței financiare a entității (Standardul Internațional de Contabilitate 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, punctul 17 (c)).

Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil (A se vedea punctul 15)

- A10. Așa cum se explică în ISA 200, întocmirea situațiilor financiare de către conducere și, după caz, de către persoanele responsabile cu guvernanta presupune includerea în situațiile financiare a unei descrieri adecvate a cadrului de raportare financiară aplicabil.²⁴ Această descriere îi informează pe utilizatorii situațiilor financiare cu privire la cadrul pe care se bazează situațiile financiare.
- A11. O descriere a faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil specific este adecvată doar dacă situațiile financiare se conformează tuturor cerințelor aceluia cadru, care sunt în vigoare pe parcursul perioadei acoperite de situațiile financiare.
- A12. O descriere a cadrului de raportare financiară aplicabil care conține un limbaj imprecis care alterează sau limitează sensul (de exemplu, „situațiile financiare se conformează substanțial Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”) nu reprezintă o descriere adecvată a aceluia cadru, deoarece ar putea induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare.

Referințe la mai mult de un cadru de raportare financiară

- A13. În unele cazuri, situațiile financiare pot indica faptul că sunt întocmite în conformitate cu două cadre de raportare financiară (de exemplu, cadrul național și IFRS-urile). Această situație ar putea apărea deoarece conducerii i se impune, sau aceasta alege să întocmească situații financiare în conformitate cu ambele cadre, caz în care ambele sunt cadre de raportare financiară aplicabile. O astfel de descriere este adecvată numai dacă situațiile financiare se conformează individual fiecărui cadru. Pentru a putea fi considerate ca fiind întocmite în conformitate cu ambele cadre, situațiile financiare trebuie să se conformeze simultan ambelor cadre fără a fi necesară reconcilierea situațiilor. În practică, conformitatea simultană este puțin probabilă, cu excepția cazului în care jurisdicția a adoptat celălalt cadru (de exemplu, IFRS-urile) drept cadru național propriu, sau a eliminat toate barierele care afectează conformitatea cu acesta.
- A14. Situațiile financiare care sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară și care conțin o notă sau o situație suplimentară care reconciliază rezultatele cu cele care ar fi prezentate potrivit unui alt cadru, nu sunt întocmite în conformitate cu celălalt cadru. Aceasta se explică prin faptul că situațiile financiare nu includ toate informațiile în maniera prevăzută de celălalt cadru.
- A15. Situațiile financiare pot, totuși, să fie întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil și, în plus, să descrie în notele la situațiile financiare măsura în care situațiile financiare se conformează unui alt cadru (de exemplu, situații financiare întocmite în conformitate cu cadrul național care descriu, de asemenea, măsura în care se conformează IFRS-urilor). O

24 ISA 200, punctele A4-A5.

astfel de descriere poate reprezenta informații financiare suplimentare, așa cum prevede punctul 54, și este acoperită de opinia auditorului în cazul în care nu poate fi clar diferențiată de situațiile financiare.

Forma opiniei

- A16. Pot exista cazuri în care situațiile financiare, deși întocmite în conformitate cu cerințele unui cadru de prezentare fidelă, nu realizează o prezentare fidelă. În această situație, conducerea ar putea include în situațiile financiare prezentări suplimentare față de cele prevăzute în mod specific de cadru sau, în circumstanțe extrem de rare, aceasta ar putea să se abată de la o cerință a cadrului pentru a realiza o prezentare fidelă a situațiilor financiare. (A se vedea punctul 18)
- A17. Se va întâmpla extrem de rar ca auditorul să considere că situațiile financiare întocmite potrivit unui cadru de conformitate induc în eroare dacă, potrivit ISA 210, auditorul a stabilit că acel cadru este acceptabil.²⁵ (A se vedea punctul 19)

Raportul auditorului (A se vedea punctul 20)

- A18. Un raport scris include rapoartele publicate în format tipărit și pe cele emise pe suport electronic.
- A19. Anexa la prezentul ISA conține exemple de rapoarte ale auditorului cu privire la situațiile financiare, care cuprind elementele menționate la punctele 21-49. Cu excepția secțiunilor Opinie și Baza opiniei, prezentul ISA nu stabilește cerințe cu privire la ordinea elementelor din raportul auditorului. Cu toate acestea, prezentul ISA prevede utilizarea unor titluri specifice, care au ca scop facilitarea recunoașterii rapoartelor auditorilor care se referă la audituri desfășurate în conformitate cu ISA-urile, în special în situațiile în care elementele raportului auditorului sunt prezentate într-o ordine diferită de cea din exemplele de rapoarte ale auditorului din Anexa la prezentul ISA.

Raportul auditorului pentru auditurile efectuate în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit

Titlul (A se vedea punctul 21)

- A20. Un titlu care indică faptul că raportul este raportul unui auditor independent, de exemplu, „Raportul auditorului independent”, deosebește raportul auditorului independent de rapoartele emise de alte părți.

Destinatarii (A se vedea punctul 22)

- A21. Legislația, reglementările sau termenii misiunii pot să specifice cui urmează să îi fie adresat raportul auditorului în acea jurisdicție. Raportul auditorului este de obicei adresat celor pentru care este întocmit, deseori fie acționarilor, fie persoanelor responsabile cu guvernarea entității ale cărei situații financiare sunt auditate.

²⁵ ISA 210, Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit, punctul 6 (a).

Opinia auditorului (A se vedea punctele 24-26)

Referințe la situațiile financiare care au fost auditate

- A22. Raportul auditorului menționează, de exemplu, că auditorul a auditat situațiile financiare ale entității, care cuprind [a se insera titlul fiecărei situații financiare care intră în componența setului complet de situații financiare prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil, specificând data sau perioada acoperită de fiecare situație financiară] și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.
- A23. Atunci când auditorul știe că situațiile financiare auditate vor fi incluse într-un document care conține alte informații, cum ar fi un raport anual, acesta ar putea să ia în considerare, dacă forma prezentării permite acest lucru, identificarea numerelor paginilor în care sunt prezentate situațiile financiare auditate. Aceasta ajută utilizatorii să identifice situațiile financiare la care se referă raportul auditorului.

„Prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative” sau „oferă o imagine fidelă”

- A24. Expresiile „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” și „oferă o imagine fidelă” sunt considerate echivalente. Măsura în care într-o anumită jurisdicție este utilizată expresia „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative” sau expresia „oferă o imagine fidelă” este determinată de legislația sau reglementările care se aplică auditului situațiilor financiare din acea jurisdicție, sau de practica general acceptată din acea jurisdicție. Acolo unde legile sau reglementările prevăd utilizarea unei formulări diferite, acest lucru nu afectează cerința de la punctul 14 din prezentul ISA, conform căreia auditorul trebuie să evalueze prezentarea fidelă a situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă.
- A25. Atunci când auditorul exprimă o opinie nemodificată, nu este adecvat să se utilizeze expresii precum „având în vedere explicațiile de mai sus” sau „sub rezerva” în legătură cu opinia, deoarece acestea sugerează o opinie condiționată, diminuată sau modificată.

Descrierea situațiilor financiare și a aspectelor pe care acestea le prezintă

- A26. Opinia auditorului vizează setul complet de situații financiare, așa cum este definit de cadrul de raportare financiară aplicabil. De exemplu, în cazul multor cadre de raportare cu scop general, situațiile financiare pot include: o situație a poziției financiare, o situație a rezultatului global, o situație a modificărilor capitalurilor proprii, o situație a fluxurilor de trezorerie, precum și notele aferente, care, în mod obișnuit, cuprind un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. În unele jurisdicții, informațiile suplimentare pot fi considerate, de asemenea, parte integrantă a situațiilor financiare.
- A27. În cazul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, opinia auditorului precizează că situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine fidelă a aspectelor

pe care situațiile financiare sunt menite să le prezinte. De exemplu, în cazul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu IFRS-urile, aceste aspecte sunt *poziția financiară a entității la sfârșitul perioadei și performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității pentru perioada care s-a încheiat la acea dată*. În consecință, marcajul [...] de la punctul 25 și de la alte puncte din prezentul ISA trebuie să fie înlocuit cu cuvintele scrise cu litere cursive în fraza anterioară atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil este reprezentat de IFRS-uri sau, în cazul altor cadre de raportare financiară aplicabile, să fie înlocuit cu o formulare care descrie aspectele pe care trebuie să le prezinte situațiile financiare.

Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil și a modului în care acesta poate afecta opinia auditorului

A28. Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil în opinia auditorului are scopul de a informa utilizatorii raportului auditorului cu privire la contextul în care este exprimată opinia auditorului; scopul acesteia nu este de a limita evaluarea prevăzută la punctul 14. Cadrul de raportare financiară aplicabil este identificat prin termeni precum:

„... în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară” sau

„...în conformitate cu principiile contabile general acceptate în Jurisdicția X ...”

A29. Atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil încorporează standarde de raportare financiară și cerințe legale sau de reglementare, cadrul de raportare este identificat prin termeni precum „...în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și cu cerințele Legii companiilor din Jurisdicția X”. ISA 210 tratează circumstanțele în care există conflicte între standardele de raportare financiară și cerințele legislative sau de reglementare.²⁶

A30. Așa cum se prevede la punctul A13, situațiile financiare ar putea fi întocmite în conformitate cu două cadre de raportare financiară, care prin urmare vor fi amândouă cadre de raportare financiară aplicabile. În consecință, fiecare cadru este luat în considerare separat atunci când este formulată opinia auditorului cu privire la situațiile financiare, iar opinia auditorului în conformitate cu punctele 25-27 face referire la ambele cadre, după cum urmează:

- (a) Dacă situațiile financiare se conformează în mod individual fiecărui cadru, sunt exprimate două opinii: respectiv o opinie potrivit căreia situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu unul dintre cadrele de raportare financiară aplicabile (de exemplu, cadrul național) și o opinie potrivit căreia situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu celălalt cadru de raportare financiară aplicabil (de exemplu, IFRS-urile). Aceste opinii pot fi exprimate separat, sau într-o singură frază (de exemplu, situațiile financiare sunt prezentate fidel, sub

²⁶ ISA 210, punctul 18.

toate aspectele semnificative [...], în conformitate cu principiile contabile general acceptate din Jurisdicția X și cu IFRS-urile).

- (b) Dacă situațiile financiare se conformează doar unui cadru, dar nu se conformează și celuiilalt, poate fi exprimată o opinie nemodificată potrivit căreia situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu unul dintre cadre (de exemplu, cadrul național) și o opinie modificată cu privire la celălalt cadru (de exemplu, IFRS-urile), în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).

A31. Așa cum se arată la punctul A15, situațiile financiare pot preciza conformitatea cu cadrul de raportare financiară aplicabil și, în plus, pot prezenta măsura în care sunt conforme cu un alt cadru de raportare financiară. Astfel de informații suplimentare sunt acoperite de opinia auditorului dacă nu pot fi clar diferențiate de situațiile financiare (a se vedea punctele 53-54 și materialele aferente privind aplicarea de la punctele A78-A84). În consecință,

- (a) Dacă prezentarea referitoare la conformitatea cu celălalt cadru induce în eroare, este exprimată o opinie modificată în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).
- (b) Dacă prezentarea nu induce în eroare, dar auditorul consideră că este atât de importantă încât este fundamentală pentru înțelegerea situațiilor financiare de către utilizatori, este adăugat un paragraf de Evidențiere a unor aspecte, în conformitate cu ISA 706 (Revizuit), atrăgându-se atenția asupra prezentării.

Baza opiniei (A se vedea punctul 28)

A32. Secțiunea Baza opiniei oferă un context important cu privire la opinia auditorului. În consecință, prezentul ISA prevede că secțiunea Baza opiniei trebuie să urmeze imediat după secțiunea Opinie din raportul auditorului.

A33. Referința la standardele utilizate informează utilizatorii raportului auditorului că auditul a fost efectuat în conformitate cu standarde stabilite.

Cerințe etice relevante (A se vedea punctul 28 (c))

A34. Identificarea jurisdicției de origine a cerințelor etice relevante sporește transparența cu privire la acele cerințe în legătură cu misiunea de audit specifică. ISA 200 explică faptul că cerințele etice relevante includ de obicei prevederile Codului IESBA cu privire la un audit al situațiilor financiare, împreună cu cerințele naționale mai restrictive.²⁷ Atunci când cerințele etice relevante le includ pe cele din Codul IESBA, declarația poate face referire și la Codul IESBA. În cazul în care Codul IESBA reprezintă toate cerințele etice relevante pentru audit, nu este necesar ca declarația să identifice o jurisdicție de origine.

A35. În unele jurisdicții, cerințele etice relevante pot proveni din mai multe surse diferite, cum ar fi codul etic (codurile etice) și reguli și cerințe suplimentare

27 ISA 200, punctul A16.

incluse în legislație și reglementări. Atunci când cerințele privind independența și alte cerințe etice relevante sunt incluse într-un număr limitat de surse, auditorul poate alege să numească sursa relevantă (sursele relevante) (de exemplu, denumirea codului, regulii ori reglementării aplicabile în jurisdicție) sau se poate referi la un termen cunoscut la nivel general și care rezumă în mod adecvat aceste surse (de exemplu, cerințele privind independența pentru auditurile entităților private din Jurisdicția X).

- A36. Este posibil ca legislația sau reglementările, standardele naționale de audit sau termenii unei misiuni de audit să îi impună auditorului să furnizeze în raportul auditorului informații mai specifice cu privire la sursele cerințelor etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, care se aplică auditului situațiilor financiare.
- A37. Atunci când se determină volumul corespunzător de informații ce trebuie inclus în raportul auditorului în situațiile în care există mai multe surse de cerințe etice relevante în legătură cu auditul situațiilor financiare, un considerent important este echilibrul dintre nevoia de transparență și riscul de a eclipsa alte informații utile din raportul auditorului.

Considerente specifice auditurilor grupului

- A38. În cazul auditurilor grupului, atunci când există mai multe surse de cerințe etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, referința din raportul auditorului cu privire la jurisdicție vizează, de obicei, cerințele etice relevante care sunt aplicabile echipei misiunii la nivelul grupului. Aceasta deoarece, într-un audit al grupului, auditorii componentelor trebuie să respecte și cerințele etice relevante pentru auditul grupului.²⁸
- A39. ISA-urile nu stabilesc cerințe etice sau privind independența specifice pentru auditori, inclusiv auditorii componentelor, și, prin urmare, nu extind sau modifică în alt fel cerințele privind independența din Codul IESBA, sau alte cerințe etice ce trebuie respectate de echipa misiunii la nivelul grupului; de asemenea, ISA-urile nu prevăd că auditorul componentei trebuie să fie, în toate cazurile, supus aceluiași cerințe specifice privind independența care sunt aplicabile echipei misiunii la nivelul grupului. Prin urmare, cerințele etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, pot fi complexe în cazul auditului unui grup. ISA 600²⁹ oferă îndrumări pentru auditori în ceea ce privește desfășurarea activităților cu privire la informațiile financiare ale unei componente în cazul auditului unui grup, inclusiv pentru acele situații în care auditorul componentei nu îndeplinește cerințele privind independența relevante pentru auditul grupului.

Aspecte-cheie de audit (A se vedea punctul 31)

- A40. Legile sau reglementările pot să prevadă comunicarea aspectelor-cheie de audit pentru auditurile altor entități decât cele cotate, de exemplu, pentru entitățile caracterizate de aceste legi sau reglementări drept entități de interes public.

28 ISA 600, punctul A37.

29 ISA 600, punctele 19–20.

- A41. De asemenea, auditorul poate decide să comunice aspectele-cheie de audit și pentru alte entități, inclusiv pentru cele care ar putea să fie de un interes public semnificativ, de exemplu deoarece acestea au un număr mare și o gamă variată de părți interesate și ținând cont de natura și dimensiunea activității lor. Exemple de astfel de entități pot fi instituțiile financiare (cum ar fi băncile, companiile de asigurări și fondurile de pensii), precum și alte entități, cum ar fi organizațiile caritabile.
- A42. ISA 210 impune auditorului să convină asupra termenilor misiunii de audit cu persoanele responsabile cu guvernanta sau conducerea, după caz, și explică faptul că rolul conducerii și al persoanelor responsabile cu guvernanta în convenirea termenilor misiunii de audit pentru entitate depinde de structurile de guvernanta ale entității și de legile sau reglementările relevante.³⁰ ISA 210 prevede, de asemenea, ca scrisoarea de misiune a auditului, sau o altă formă adecvată de acord scris, să facă referire și la forma și conținutul așteptate ale oricărui raport emis de auditor.³¹ În cazul în care auditorului nu îi este altfel impus să comunice aspectele-cheie de audit, ISA 210³² explică faptul că ar putea fi util ca auditorul să facă referire în termenii misiunii de audit la posibilitatea de a comunica aspectele-cheie de audit în raportul auditorului și că, în anumite jurisdicții, ar putea fi necesar ca auditorul să facă referire la această posibilitate pentru a-și păstra capacitatea de a proceda astfel.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A43. Entitățile cotate nu sunt frecvente în sectorul public. Totuși, este posibil ca entitățile din sectorul public să fie semnificative datorită dimensiunii, complexității sau caracteristicilor care țin de interesul public. În astfel de cazuri, este posibil ca auditorului unei entități din sectorul public să i se impună prin legislație sau reglementări, ori ca acesta să decidă în alt fel să comunice în raportul auditorului aspectele-cheie de audit.

Responsabilitățile pentru situațiile financiare (A se vedea punctele 33-34)

- A44. ISA 200 explică premisa efectuării un audit în conformitate cu ISA-urile, cu privire la responsabilitățile conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu guvernanta.³³ Conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta își asumă responsabilitatea pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, după caz, pentru prezentarea fidelă a acestora. Conducerea își asumă, de asemenea, responsabilitatea pentru controlul intern pe care îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Descrierea responsabilităților conducerii din raportul auditorului include referințe la ambele responsabilități, deoarece acestea ajută la explicarea față de utilizatori a premisei efectuării un audit. ISA 260 (Revizuit) utilizează termenul persoane responsabile cu guvernanta pentru

30 ISA 210, punctele 9 și A22.

31 ISA 210, punctul 10.

32 ISA 210, punctul A25.

33 ISA 200, punctul 13(j).

a descrie persoana (persoanele) sau organizația (organizațiile) care are (au) responsabilitatea supravegherii entității și oferă detalii cu privire la varietatea structurilor de guvernare din diferite jurisdicții și entități.

- A45. Pot exista circumstanțe în care este adecvat ca auditorul să adauge informații în descrierile responsabilităților conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea menționate la punctele 34-35, pentru a prezenta responsabilitățile suplimentare care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare în contextul unei anumite jurisdicții sau al naturii entității.
- A46. ISA 210 prevede că auditorul trebuie să convină asupra responsabilităților conducerii într-o scrisoare de misiune sau în altă formă corespunzătoare de acord scris.³⁴ ISA 210 oferă o oarecare flexibilitate în acest sens, explicând că, dacă legile sau reglementările prevăd responsabilitățile conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu guvernarea în ceea ce privește raportarea financiară, auditorul poate considera că legile sau reglementările includ responsabilități care, potrivit raționamentului auditorului, au efecte echivalente celor prevăzute în ISA 210. Pentru astfel de responsabilități echivalente, auditorul poate utiliza formularea din legi sau reglementări pentru a le descrie în scrisoarea de misiune sau în altă formă corespunzătoare de acord scris. În astfel de cazuri, această formulare poate fi, de asemenea, utilizată în raportul auditorului pentru a descrie responsabilitățile conform prevederilor de la punctul 34 (a) din prezentul ISA. În alte circumstanțe, inclusiv atunci când auditorul decide să nu utilizeze formularea din legi sau reglementări așa cum este încorporată în scrisoarea de misiune, se va utiliza formularea de la punctul 34 (a) din prezentul ISA. În plus față de includerea descrierii responsabilităților conducerii în raportul auditorului așa cum prevede punctul 34, auditorul poate face referire la o descriere mai detaliată a acestor responsabilități, incluzând o referință la locul de unde pot fi obținute aceste informații (de exemplu, raportul anual al entității sau un website al unei autorități competente).
- A47. În unele jurisdicții, legile sau reglementările care prescriu responsabilitățile conducerii pot face referire, în mod specific, la responsabilitatea cu privire la caracterul adecvat al registrelor și înregistrărilor contabile sau al sistemului contabil. Deoarece registrele, înregistrările și sistemele sunt parte integrantă a controlului intern (așa cum este acesta definit în ISA 315 (Revizuit)³⁵), descrierile din ISA 210 și de la punctul 34 nu fac o referire specifică la acestea.
- A48. Anexa la prezentul ISA oferă exemple ilustrative cu privire la modul de aplicare a cerinței de la punctul 34 (b), atunci când IFRS-urile reprezintă cadrul de raportare financiară aplicabil. În cazul în care este utilizat un alt cadru de raportare financiară aplicabil decât IFRS-urile, este posibil să fie necesară adaptarea declarațiilor ilustrative din Anexa la prezentul ISA, pentru a reflecta aplicarea unui alt cadru de raportare financiară în circumstanțele date.

34 ISA 210, punctul 6(b)(i)–(ii).

35 ISA 315 (Revizuit), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său, punctul 4 (c).

Supravegherea procesului de raportare financiară (A se vedea punctul 35)

A49. În cazul în care unele dintre persoanele implicate în supravegherea procesului de raportare financiară, însă nu toate, sunt implicate și în întocmirea situațiilor financiare, este posibil să fie necesară modificarea descrierii prevăzute la punctul 35 din prezentul ISA, pentru a se reflecta corespunzător circumstanțele specifice ale entității. Atunci când persoanele responsabile de supravegherea procesului de raportare financiară sunt aceleași cu cele responsabile de întocmirea situațiilor financiare, nu este necesară nicio referire la responsabilitățile de supraveghere.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare (A se vedea punctele 37-40)

A50. Descrierea responsabilităților auditorului așa cum este prevăzută la punctele 37-40 din prezentul ISA poate fi adaptată pentru a reflecta natura specifică a entității, de exemplu, în cazul în care raportul auditorului tratează situații financiare consolidate. Exemplul 2 din Anexa la prezentul ISA include un exemplu de modalitate în care poate fi realizată această adaptare.

Obiectivele auditorului (A se vedea punctul 38 (a))

A51. Raportul auditorului explică faptul că obiectivele auditorului constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia auditorului. Acestea se află în opoziție cu responsabilitățile conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare.

Descrierea pragului de semnificație (A se vedea punctul 38 (c))

A52. Anexa la prezentul ISA oferă exemple ilustrative cu privire la modul în care se aplică cerința de la punctul 38 (c), de a furniza o descriere a pragului de semnificație atunci când IFRS-urile reprezintă cadrul de raportare financiară aplicabil. În cazul în care este utilizat un alt cadru de raportare financiară aplicabil decât IFRS-urile, este posibil să fie necesară adaptarea declarațiilor ilustrative prezentate în Anexa la prezentul ISA pentru a reflecta aplicarea unui alt cadru de raportare financiară în circumstanțele date.

Responsabilitățile auditorului în raport cu ISA 701 (A se vedea punctul 40 (c))

A53. Atunci când descrie responsabilitățile auditorului, acesta poate considera utilă prezentarea de informații suplimentare față de cele prevăzute la punctul 40 (c). De exemplu, auditorul poate face referire la cerința de la punctul 9 din ISA 701 pentru a determina aspectele care au solicitat o atenție semnificativă din partea auditorului la efectuarea auditului, ținând cont de domeniile cu un risc evaluat de denaturare semnificativă ridicat, sau cu riscuri semnificative identificate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit); raționamentele semnificative ale auditorului referitoare la secțiunile din situațiile financiare care au necesitat aplicarea unui raționament semnificativ de către conducere, inclusiv estimările contabile care au fost identificate ca având un nivel ridicat de

incertitudine a estimării; și efectele asupra auditului ale evenimentelor și tranzacțiilor semnificative care au avut loc în decursul perioadei.

Locul descrierii responsabilităților auditorului într-un audit al situațiilor financiare (A se vedea punctele 41, 50 (j))

A54. O modalitate utilă de optimizare a conținutului raportului auditorului o poate reprezenta includerea informațiilor prevăzute la punctele 39-40 din prezentul ISA într-o anexă la raportul auditorului sau, atunci când legislația, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres acest lucru, a unei referințe la website-ul unei autorități competente care conține aceste informații. Totuși, deoarece descrierea responsabilităților auditorului conține informații necesare pentru a permite utilizatorilor să-și contureze așteptările cu privire la un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile, este necesară includerea în raportul auditorului a unei referințe cu privire la locul unde pot fi accesate aceste informații.

Amplasarea într-o anexă (A se vedea punctele 41 (b), 50 (j))

A55. Punctul 41 îi permite auditorului să includă declarațiile prevăzute de punctele 39-40, care descriu responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare, într-o anexă la raportul auditorului, cu condiția includerii în textul raportului auditorului a unei referințe adecvate la amplasamentul anexei. În continuare este prezentat un exemplu ilustrativ privind modul în care poate fi formulată în raportul auditorului o astfel de referință la o anexă:

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza acestor situații financiare.

O descriere suplimentară a responsabilităților noastre în auditul situațiilor financiare este inclusă în anexa X la acest raport al auditorului. Această descriere, care se află la *[indicați numărul paginii sau o altă referință specifică privind locul descrierii]*, face parte din raportul auditorului.

Referința la website-ul unei autorități competente (A se vedea punctele 41 (c), 42)

A56. Punctul 41 explică faptul că auditorul poate face referire la o descriere a responsabilităților auditorului care se regăsește pe un website al unei autorități

competente numai dacă legislația, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres acest lucru. Informațiile de pe website care sunt încorporate în raportul auditorului printr-o referință specifică la locația website-ului unde pot fi găsite aceste informații pot descrie activitatea auditorului, sau auditul în conformitate cu ISA-urile la un nivel mai general, dar nu pot fi inconsecvente cu descrierea prevăzută la punctele 39-40 din prezentul ISA. Aceasta înseamnă că formularea descrierii de pe website cu privire la responsabilitățile auditorului poate fi mai detaliată sau se poate referi și la alte aspecte privind un audit al situațiilor financiare, cu condiția ca această formulare să reflecte aspectele de la punctele 39-40 și să nu intre în contradicție cu acestea.

- A57. O autoritate competentă poate fi un organism de stabilire a standardelor de audit, un reglementator sau un organism de supraveghere a auditului la nivel național. Astfel de organizații sunt bine poziționate pentru a asigura acuratețea, caracterul complet și disponibilitatea permanentă a informațiilor standardizate. Nu ar fi adecvat ca auditorul să administreze un astfel de website. În continuare este prezentat un exemplu ilustrativ privind modul în care poate fi formulată în raportul auditorului o astfel de referință la un website:

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza acestor situații financiare.

O descriere suplimentară a responsabilităților noastre în auditul situațiilor financiare poate fi găsită pe website-ul [*Organizației*] la: [*adresa web*]. Această descriere face parte din raportul auditorului.

Alte responsabilități de raportare (A se vedea punctele 43-45)

- A58. În unele jurisdicții, auditorul poate avea responsabilități suplimentare de a raporta cu privire la alte aspecte, care vin în completarea responsabilităților auditorului conform ISA-urilor. De exemplu, auditorului i se poate solicita să raporteze anumite aspecte dacă ia cunoștință de acestea pe parcursul auditului situațiilor financiare. În mod alternativ, auditorului i se poate solicita să desfășoare proceduri suplimentare specificate și să raporteze cu privire la

acestea sau să exprime o opinie cu privire la aspecte specifice, precum caracterul adecvat al registrelor și înregistrărilor contabile, controlul intern asupra raportării financiare sau alte informații. Standardele de audit dintr-o jurisdicție specifică oferă deseori îndrumări referitoare la responsabilitățile auditorului cu privire la responsabilitățile de raportare suplimentare specifice din acea jurisdicție.

- A59. În unele cazuri, legislația sau reglementările relevante îi pot impune sau îi pot permite auditorului să raporteze cu privire la aceste responsabilități suplimentare ca parte a raportului auditorului cu privire la situațiile financiare. În alte cazuri, auditorului i se poate impune sau i se poate permite să raporteze cu privire la acestea în cadrul unui raport separat.
- A60. Punctele 43-45 din prezentul ISA permit prezentarea combinată a altor responsabilități de raportare și a responsabilităților auditorului în baza ISA-urilor numai atunci când acestea tratează aceleași teme, iar exprimarea din raportul auditorului diferențiază în mod clar celelalte responsabilități de raportare de cele avute în conformitate cu ISA-urile. Pentru această diferențiere clară este posibil să fie necesar ca raportul auditorului să facă referire la sursa celorlalte responsabilități de raportare și să arate că acestea sunt suplimentare față de cele prevăzute conform ISA-urilor. Altfel, celelalte responsabilități de raportare trebuie incluse într-o secțiune distinctă a raportului auditorului, cu titlul „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” sau cu un alt titlu adecvat conținutului secțiunii. În astfel de cazuri, punctul 44 impune auditorului să includă responsabilitățile de raportare conform ISA-urilor sub titlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare”.

Numele partenerului de misiune (A se vedea punctul 46)

- A61. ISQC 1³⁶ prevede că o firmă trebuie să elaboreze politici și proceduri care să ofere o asigurare rezonabilă asupra faptului că misiunile sunt efectuate în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile. Fără a aduce atingere acestor cerințe din ISQC 1, precizarea numelui partenerului de misiune în raportul auditorului are scopul de a oferi mai multă transparență pentru utilizatorii raportului auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități cotate.
- A62. Legislația, reglementările sau standardele naționale de audit pot să prevadă includerea în raportul auditorului a numelui partenerului de misiune responsabil pentru alte audituri decât cele ale situațiilor financiare ale entităților cotate. De asemenea, este posibil ca legislația, reglementările sau standardele naționale de audit să impună auditorului, ori acesta poate decide, să includă în raportul auditorului alte informații pe lângă numele partenerului de misiune, pentru o identificare suplimentară a partenerului de misiune, de exemplu, numărul licenței profesionale a partenerului de misiune, care este relevant pentru jurisdicția în care auditorul își desfășoară activitatea.

36 ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe, punctul 32.

A63. În circumstanțe rare, auditorul poate identifica informații sau poate fi implicat în evenimente care să indice probabilitatea unei amenințări la adresa securității personale care, în cazul în care identitatea partenerului de misiune este făcută publică, ar putea să aibă drept rezultat vătămarea fizică a partenerului de misiune, a altor membri ai echipei misiunii ori a altor persoane apropiate acestora. O astfel de amenințare nu include însă, de exemplu, amenințări privind răspunderea legală sau privind sancțiuni legale, de reglementare ori profesionale. Discuțiile cu persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la circumstanțele care ar putea conduce la vătămări fizice pot furniza informații suplimentare privind probabilitatea sau gravitatea unei amenințări semnificative la adresa securității personale. Legislația, reglementările sau standardele naționale de audit pot să prevadă cerințe suplimentare care sunt relevante pentru a determina dacă poate fi omisă divulgarea numelui partenerului de misiune.

Semnătura auditorului (A se vedea punctul 47)

A64. Semnătura auditorului este dată în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție. Pe lângă semnătura auditorului, în anumite jurisdicții auditorului i se poate impune să declare în raportul auditorului titlul profesional al auditorului sau faptul că auditorul sau firma de audit, după caz, a fost recunoscut(ă) de autoritatea competentă de autorizare din acea jurisdicție.

A65. În unele cazuri, legislația sau reglementările pot permite utilizarea semnăturilor electronice în raportul auditorului.

Data raportului auditorului (A se vedea punctul 49)

A66. Data raportului auditorului informează utilizatorul raportului că auditorul a luat în considerare efectul evenimentelor și tranzacțiilor de care acesta a luat cunoștință și care au avut loc până la acea dată. Responsabilitatea auditorului pentru evenimentele și tranzacțiile ulterioare datei raportului auditorului este tratată în ISA 560.³⁷

A67. Deoarece opinia auditorului este furnizată cu privire la situațiile financiare, iar situațiile financiare reprezintă responsabilitatea conducerii, auditorul nu se află în poziția de a concluziona că au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate până când nu se obțin probe că au fost întocmite toate situațiile și prezentările de informații care alcătuiesc situațiile financiare și conducerea și-a asumat responsabilitatea pentru acestea.

A68. În unele jurisdicții, legislația sau reglementările identifică persoanele fizice sau structurile (de exemplu, directorii) care au responsabilitatea de a concluziona că au fost întocmite toate situațiile și prezentările de informații care alcătuiesc situațiile financiare, specificând procesul de aprobare necesar. În astfel de cazuri, se obțin probe referitoare la această aprobare înainte de datarea raportului cu privire la situațiile financiare. În alte jurisdicții, procesul de

37 ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctele 10–17.

aprobare nu este însă prevăzut de legislație sau reglementări. În astfel de cazuri, în vederea identificării persoanelor fizice sau structurilor care au autoritatea de a concluziona că au fost întocmite toate situațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, sunt luate în considerare procedurile pe care entitatea le urmează pentru întocmirea și finalizarea situațiilor sale financiare, ținând cont de structurile sale de conducere și guvernanta. În unele cazuri, legislația sau reglementările identifică momentul din cadrul procesului de raportare a situațiilor financiare în care se preconizează că auditul va fi finalizat.

- A69. În unele jurisdicții, este necesară aprobarea finală a situațiilor financiare de către acționari înainte ca situațiile financiare să fie publicate. În aceste jurisdicții, nu este necesară aprobarea finală de către acționari pentru ca auditorul să ajungă la concluzia că au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate. Data aprobării situațiilor financiare, în contextul ISA-urilor, este prima dintre data la care persoanele care au autoritatea necesară stabilesc că au fost întocmite toate situațiile și prezentările de informații care alcătuiesc situațiile financiare și data la care persoanele care au autoritatea necesară au declarat că și-au asumat responsabilitatea pentru acestea.

Raportul auditorului prevăzut de legislație sau reglementări (A se vedea punctul 50)

- A70. ISA 200 explică faptul că auditorului i se poate impune să respecte cerințe legale sau de reglementare în plus față de ISA-uri.³⁸ Atunci când diferențele dintre cerințele legale sau de reglementare și ISA-uri se referă doar la modul de așezare în pagină a raportului auditorului și la formularea acestuia, cerințele de la punctul 50 (a)-(o) stabilesc elementele minime care trebuie incluse în raportul auditorului pentru a se permite referința la Standardele Internaționale de Audit. În astfel de circumstanțe, nu este necesară aplicarea cerințelor de la punctele 21-49 care nu sunt incluse la punctul 50 (a)-(o), nici, de exemplu, ordinea prevăzută pentru secțiunile Opinie și Baza opiniei.
- A71. Atunci când cerințele specifice dintr-o anumită jurisdicție nu sunt în contradicție cu ISA-urile, modul de așezare în pagină și formularea prevăzute la punctele 21-49 din prezentul ISA îi ajută pe utilizatorii raportului auditorului să recunoască mai ușor raportul auditorului ca fiind un raport pentru un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile.

Informații prevăzute de ISA 701 (A se vedea punctul 50 (h))

- A72. Legislația sau reglementările îi pot impune auditorului să furnizeze informații suplimentare privind auditul realizat, care pot include informații consecutive cu obiectivele ISA 701, sau pot stabili natura și amploarea comunicărilor privind aceste aspecte.
- A73. ISA-urile nu prevalează în fața legilor sau a reglementărilor care guvernează un audit al situațiilor financiare. Atunci când se aplică ISA 701, în raportul auditorului se poate face referire la ISA-uri doar dacă, la aplicarea legilor sau

38 ISA 200, punctul A57.

reglementărilor, secțiunea prevăzută la punctul 50 (h) din prezentul ISA nu este inconsecventă cu cerințele de raportare din ISA 701. În astfel de circumstanțe, este posibil să fie necesară adaptarea de către auditor a anumitor caracteristici ale comunicării aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului prevăzute de ISA 701, de exemplu, prin:

- Modificarea titlului „Aspecte-cheie de audit”, în cazul în care legislația sau reglementările prevăd un titlu specific,
- Explicarea motivului pentru care informațiile prevăzute de legislație sau reglementări sunt furnizate în raportul de audit, de exemplu, făcând referire la legea sau reglementarea relevantă și descriind legătura dintre respectivele informații și aspectele-cheie de audit,
- În cazul în care legislația sau reglementările prevăd natura și nivelul de detaliere a descrierii, completarea informațiilor prevăzute pentru a realiza o descriere generală a fiecărui aspect-cheie de audit, care să corespundă cerinței de la punctul 13 din ISA 701.

A74. ISA 210 tratează circumstanțele în care legislația sau reglementările din jurisdicția relevantă prescriu modul de așezare în pagină a raportului auditorului sau formularea acestuia în termeni care diferă în mod semnificativ de cerințele din ISA-uri și care includ, în special, opinia auditorului. În aceste circumstanțe, ISA 210 îi impune auditorului să evalueze:

- (a) Dacă utilizatorii ar putea interpreta greșit asigurarea obținută în urma auditului situațiilor financiare și, dacă da,
- (b) Dacă furnizarea unor explicații suplimentare în raportul auditorului ar putea atenua posibilele interpretări eronate.

Dacă auditorul ajunge la concluzia că furnizarea unor explicații suplimentare în raportul auditorului nu poate atenua posibilele interpretări eronate, ISA 210 îi impune auditorului să nu accepte misiunea de audit, cu excepția cazului în care legislația sau reglementările îi impun acest lucru. În conformitate cu ISA 210, un audit efectuat în conformitate cu astfel de legi sau reglementări nu este conform ISA-urilor. În consecință, auditorul nu trebuie să includă în raportul său nicio referință cu privire la faptul că auditul ar fi fost efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.³⁹

Considerente specifice entităților din sectorul public

A75. Auditorii entităților din sectorul public pot avea, de asemenea, în baza legislației sau a reglementărilor, capacitatea de a raporta în mod public cu privire la anumite aspecte, fie în raportul auditorului, fie într-un raport suplimentar, care poate include informații consecvente cu obiectivele ISA 701. În astfel de circumstanțe, este posibil să fie necesară adaptarea de către auditor a anumitor caracteristici ale comunicării aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului prevăzute de ISA 701 sau includerea în raportul auditorului a unei referințe la descrierea aspectului din raportul suplimentar.

39 ISA 210, punctul 21

Raportul auditorului pentru auditurile efectuate în conformitate atât cu standardele de audit dintr-o anumită jurisdicție, cât și cu Standardele Internaționale de Audit (A se vedea punctul 51)

- A76. Auditorul poate face referire în raportul auditorului la faptul că auditul a fost efectuat în conformitate atât cu Standardele Internaționale de Audit, cât și cu standardele naționale de audit atunci când, pe lângă conformarea cu standardele naționale de audit relevante, auditorul se conformează fiecăruia dintre ISA-urile relevante pentru audit.⁴⁰
- A77. Nu este adecvat să se facă referire atât la Standardele Internaționale de Audit, cât și la standardele naționale de audit atunci când există un conflict între cerințele din ISA-uri și cele din standardele naționale de audit, care ar putea determina auditorul să își formeze o opinie diferită sau să nu includă un paragraf de Evidențiere a unor aspecte sau un paragraf privind Alte aspecte care, în circumstanțele respective, este prevăzut de ISA-uri. Într-un astfel de caz, raportul auditorului face referire doar la standardele de audit (fie Standardele Internaționale de Audit, fie standardele naționale de audit) în conformitate cu care a fost întocmit raportul auditorului.

Informații suplimentare prezentate împreună cu situațiile financiare (A se vedea punctele 53-54)

- A78. În unele circumstanțe, entitățile i se poate impune prin legislație, reglementări sau standarde, ori aceasta poate alege în mod voluntar, să prezinte alături de situațiile financiare informații suplimentare care nu sunt prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil. De exemplu, pot fi prezentate informații suplimentare pentru a îmbunătăți înțelegerea de către utilizator a cadrului de raportare financiară aplicabil, sau pentru a furniza explicații suplimentare privind elemente specifice din situațiile financiare. Astfel de informații sunt prezentate, în mod normal, fie în cadrul unor anexe, fie sub forma unor note adiționale.
- A79. Punctul 53 din prezentul ISA explică faptul că opinia auditorului acoperă informațiile suplimentare care sunt parte integrantă a situațiilor financiare având în vedere natura lor, sau modul în care sunt prezentate. Această evaluare este un aspect care ține de raționamentul profesional. De exemplu:
- Atunci când notele la situațiile financiare includ o explicație sau o reconciliere a măsurii în care situațiile financiare se conformează unui alt cadru de raportare financiară, auditorul poate considera că acestea reprezintă informații suplimentare care nu pot fi clar diferențiate de situațiile financiare. Opinia auditorului ar acoperi, de asemenea, notele sau anexele care au referințe încrucișate la situațiile financiare.
 - Atunci când un cont suplimentar de profit și pierdere, care prezintă elemente specifice de cheltuieli, este prezentat într-un tabel separat inclus ca anexă în situațiile financiare, auditorul poate considera că

40 ISA 200, punctul A58

acesta reprezintă informații suplimentare care pot fi clar diferențiate de situațiile financiare.

- A80. Nu este necesar să se facă o referință separată în raportul auditorului la informațiile suplimentare acoperite de opinia auditorului, atunci când este suficientă referința la notele din descrierea situațiilor care compun situațiile financiare din raportul auditorului.
- A81. Legislația sau reglementările pot să nu prevadă auditarea informațiilor suplimentare, iar conducerea poate decide să îi solicite auditorului să nu includă informațiile suplimentare în aria de aplicare a auditului situațiilor financiare.
- A82. Evaluarea de către auditor a măsurii în care informațiile suplimentare neauditare sunt prezentate într-un mod care ar permite interpretarea lor ca fiind acoperite de opinia auditorului include, de exemplu, locul în care acele informații sunt prezentate în relație cu situațiile financiare și cu orice alte informații suplimentare auditate și măsura în care acestea sunt în mod clar etichetate ca fiind „neauditare”.
- A83. Conducerea ar putea modifica prezentarea informațiilor suplimentare neauditare care ar putea fi interpretate ca fiind acoperite de opinia auditorului, de exemplu, prin:
- Înlăturarea oricăror referințe încrucișate din situațiile financiare către anexele neauditare sau notele neauditare, astfel încât delimitarea informațiilor auditate de cele neauditare să fie suficient de clară.
 - Amplasarea informațiilor suplimentare neauditare în afara situațiilor financiare sau, dacă acest lucru nu este posibil în circumstanțele respective, gruparea cel puțin a tuturor notelor neauditare la finalul notelor prevăzute la situațiile financiare și etichetarea lor în mod clar ca fiind neauditare. Notele neauditare intercalate cu notele auditate pot fi interpretate greșit ca fiind auditate.
- A84. Faptul că informațiile suplimentare nu sunt auditate nu îl scutește pe auditor de responsabilitățile descrise în ISA 720 (Revizuit).

Anexă

(A se vedea punctul A14)

Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la situațiile financiare

- Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă
- Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare consolidate ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă
- Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă (în care se face referire la materiale disponibile pe website-ul unei autorități competente)
- Exemplul 4: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități necotate, întocmite potrivit unui cadru de conformitate cu scop general
- Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare consolidate, întocmit în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, conceput pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori (de exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară).

Exemplul 1 – Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului includ *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale privind independența)* (Codul IESBA), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, împreună cu cerințele etice referitoare la audit din jurisdicția respectivă, iar auditorul face referire la amândouă.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și nu a identificat încă o denaturare semnificativă a acelor informații.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare¹

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale privind independența) (Codul IESBA)*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili și cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe și cu Codul IESBA. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte.

[Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.]

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 la ISA 720 (Revizuit).]

¹ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu governanța pentru situațiile financiare²

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu IFRS-urile³ și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

Atunci când întocmește situațiile financiare, conducerea este responsabilă pentru evaluarea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspecte legate de continuitatea activității și utilizând principiul continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea intenționează să lichideze Compania sau să înceteze operațiunile, ori nu are nicio alternativă realistă în afară de acestea.

Persoanele responsabile cu governanța sunt răspunzătoare pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Companiei.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestor situații financiare.

Punctul 41 (b) din prezentul ISA explică faptul că materialul prezentat în continuare pe fundal gri poate fi inclus într-o Anexă la raportul auditorului. Punctul 41 (c) explică faptul că atunci când legislația, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres, se poate face referire la un website al unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să includă descrierea de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie în discordanță cu aceasta.

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate, care să asigure o bază pentru opinia noastră.

2 În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu governanța” cu un alt termen, care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

3 Atunci când responsabilitatea conducerii este să întocmească situații financiare care oferă o imagine fidelă, această frază poate fi formulată astfel: „Conducerea este responsabilă pentru întocmirea unor situații financiare care oferă o imagine fidelă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și pentru ...”.

Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că fraudă poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.

- Obținem o înțelegere a controlului intern relevantă pentru audit, cu scopul de a elabora proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, însă nu pentru a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al Companiei.⁴
- Evaluăm gradul de adecvare al politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor de informații aferente realizate de conducere.
- Emitem o concluzie cu privire la gradul de adecvare al modului în care conducerea a utilizat principiul continuității activității, iar pe baza probelor de audit obținute, la măsura în care există o incertitudine semnificativă referitoare la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor de informații aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări nu sunt adecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare ar putea determina încetarea activității Companiei.
- Evaluăm prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare la nivel general, inclusiv prezentarea informațiilor, precum și măsura în care situațiile financiare oferă o prezentare fidelă a tranzacțiilor și evenimentelor respective.

Comunicăm cu persoanele responsabile cu guvernanta despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările importante ale auditului, inclusiv despre orice deficiență semnificativă în controlul intern pe care o identificăm pe parcursul auditului.

De asemenea, furnizăm persoanelor responsabile cu guvernanta o declarație care arată că ne-am conformat cerințelor etice relevante privind independența și că le-am comunicat toate relațiile și alte aspecte despre care s-ar putea presupune în mod rezonabil că ne-ar putea afecta independența precum și, după caz, acțiunile întreprinse pentru eliminarea amenințărilor, sau măsurile de protecție aplicate.

Dintre aspectele despre care s-a comunicat cu persoanele responsabile cu guvernanta, stabilim care sunt aspectele cele mai importante pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă și care reprezintă, prin urmare, aspecte-cheie de

⁴ Această frază va trebui modificată în funcție de context, în circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a emite o opinie privind eficacitatea controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare.

audit. Descriem aceste aspecte în raportul auditorului, cu excepția cazului în care legislația sau reglementările împiedică prezentarea publică a informațiilor referitoare la un aspect, sau a cazului în care, în circumstanțe extrem de rare, stabilim că un aspect nu ar trebui comunicat în raportul nostru deoarece se preconizează în mod rezonabil că o astfel de comunicare ar avea consecințe negative care depășesc beneficiile pentru interesul public.

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Forma și conținutul acestei secțiuni din raportul auditorului variază în funcție de natura celorlalte responsabilități de raportare ale auditorului, prevăzute de legislația locală, reglementări sau standardele naționale de audit. Aspectele la care fac referire alte legi, reglementări sau standarde naționale de audit (denumite „alte responsabilități de raportare”) trebuie tratate în această secțiune, cu excepția cazului în care aceste responsabilități de raportare suplimentare se referă la aceleași teme ca cele prezentate conform responsabilităților de raportare prevăzute de ISA-uri ca parte a secțiunii Raport privind auditul situațiilor financiare. Raportarea cu privire la alte responsabilități de raportare care se referă la aceleași teme ca cele prevăzute de ISA-uri poate fi combinată (adică inclusă în secțiunea Raport privind auditul situațiilor financiare, cu un subtitlu adecvat), cu condiția ca formularea din raportul auditorului să diferențieze clar celelalte responsabilități de raportare de raportarea care este prevăzută de ISA-uri, în cazurile în care există o astfel de diferență.]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [numele].

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

Exemplul 2 – Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare consolidate ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).
- *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale privind independența)* (Codul IESBA), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, cuprinde toate cerințele etice relevante care se aplică auditului.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare consolidate sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare consolidate, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate⁵

Opinia

Am auditat situațiile financiare consolidate ale Companiei ABC și filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația consolidată a rezultatului global, situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare consolidate, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare consolidate anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară consolidată a Grupului la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară consolidată și fluxurile sale de trezorerie consolidate pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate* din raportul nostru. Suntem independenți față de Grup, conform *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale privind independența)*, (Codul IESBA), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu Codul IESBA. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare consolidate din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare consolidate ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte.

[*Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.*]

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[*Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 la ISA 720 (Revizuit).*]

5 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu governanța pentru situațiile financiare consolidate⁶

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare consolidate în conformitate cu IFRS-urile,⁷ și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare consolidate lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

Atunci când întocmește situațiile financiare consolidate, conducerea este responsabilă pentru evaluarea capacității Grupului de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspecte legate de continuitatea activității și utilizând principiul continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea intenționează să lichideze Grupul sau să înceteze operațiunile, ori nu are nicio alternativă realistă în afară de acestea.

Persoanele responsabile cu governanța sunt răspunzătoare pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Grupului.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare consolidate ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă, atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestor situații financiare consolidate.

Punctul 41 (b) din prezentul ISA explică faptul că materialul prezentat în continuare pe fundal gri poate fi inclus într-o Anexă la raportul auditorului. Punctul 41 (c) explică faptul că atunci când legislația, reglementările sau standardele naționale de audit permit, în mod expres, se poate face referire la un website al unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să includă descrierea de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie inconsecventă cu aceasta.

- Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:
- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare consolidate, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem

6 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții

7 Atunci când responsabilitatea conducerii este să întocmească situații financiare care oferă o imagine fidelă, această frază poate fi formulată astfel: „Conducerea este responsabilă pentru întocmirea unor situații financiare care oferă o imagine fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și pentru ...”.

probe de audit suficiente și adecvate, care să asigure o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că fraudă poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.

- Obținem o înțelegere a controlului intern relevantă pentru audit, cu scopul de a elabora proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, însă nu pentru a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al Grupului.⁸
- Evaluăm gradul de adecvare al politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor de informații aferente realizate de conducere.
- Emitem o concluzie cu privire la gradul de adecvare al modului în care conducerea a utilizat principiul continuității activității și, pe baza probelor de audit obținute, cu privire la măsura în care există o incertitudine semnificativă referitoare la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Grupului de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor de informații aferente din situațiile financiare consolidate sau, în cazul în care aceste prezentări nu sunt adecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare ar putea determina încetarea activității Grupului.
- Evaluăm prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare consolidate la nivel general, inclusiv prezentarea informațiilor, precum și măsura în care situațiile financiare consolidate oferă o prezentare fidelă a tranzacțiilor și evenimentelor respective.
- Obținem probe de audit suficiente și adecvate privind informațiile financiare ale entităților sau activitățile de afaceri din cadrul Grupului, pentru a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare consolidate. Suntem responsabili pentru coordonarea, supravegherea și efectuarea auditului grupului. Suntem singurii responsabili pentru opinia noastră de audit.

Comunicăm cu persoanele responsabile cu governanța despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările importante ale auditului, inclusiv despre orice deficiență semnificativă în controlul intern pe care o identificăm pe parcursul auditului.

De asemenea, furnizăm persoanelor responsabile cu governanța o declarație care arată că ne-am conformat cerințelor etice relevante privind independența și că le-

8 Această frază va trebui modificată în funcție de context, în circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a emite o opinie privind eficacitatea controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare consolidate.

am comunicat toate relațiile și alte aspecte despre care s-ar putea presupune în mod rezonabil că ne-ar putea afecta independența precum și, după caz, acțiunile întreprinse pentru eliminarea amenințărilor, sau măsurile de protecție aplicate.

Dintre aspectele despre care s-a comunicat cu persoanele responsabile cu guvernarea, stabilim care sunt aspectele cele mai importante pentru auditul situațiilor financiare consolidate din perioada curentă și care reprezintă, prin urmare, aspecte-cheie de audit. Descriem aceste aspecte în raportul auditorului, cu excepția cazului în care legislația sau reglementările împiedică prezentarea publică a informațiilor referitoare la un aspect sau a cazului în care, în circumstanțe extrem de rare, stabilim că un aspect nu ar trebui comunicat în raportul nostru deoarece se preconizează în mod rezonabil că o astfel de comunicare ar avea consecințe negative care depășesc beneficiile pentru interesul public.

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Forma și conținutul acestei secțiuni din raportul auditorului variază în funcție de natura celorlalte responsabilități de raportare ale auditorului, prevăzute de legislația locală, reglementări sau standardele naționale de audit. Aspectele la care fac referire alte legi, reglementări sau standarde naționale de audit (denumite „alte responsabilități de raportare”) trebuie tratate în această secțiune, cu excepția cazului în care aceste responsabilități de raportare suplimentare se referă la aceleași teme ca cele prezentate conform responsabilităților de raportare prevăzute de ISA-uri ca parte a secțiunii Raport privind auditul situațiilor financiare consolidate. Raportarea cu privire la alte responsabilități de raportare care se referă la aceleași teme ca cele prevăzute de ISA-uri poate fi combinată (adică inclusă în secțiunea Raport privind auditul situațiilor financiare consolidate, cu un subtitlu adecvat), cu condiția ca formularea din raportul auditorului să diferențieze clar celelalte responsabilități de raportare de raportarea care este prevăzută de ISA-uri, în cazurile în care există o astfel de diferență.]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [numele].

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

Exemplul 3 – Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.
- Auditorul alege să facă referire la descrierea responsabilității auditorului care se regăsește pe website-ul unei autorități competente.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 la ISA 720 (Revizuit).]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare⁹

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu IFRS-urile¹⁰ și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

Atunci când întocmește situațiile financiare, conducerea este responsabilă pentru evaluarea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspecte legate de continuitatea activității și utilizând principiul continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea intenționează să lichideze

⁹ Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

¹⁰ Atunci când responsabilitatea conducerii este să întocmească situații financiare care oferă o imagine fidelă, această frază poate fi formulată astfel: „Conducerea este responsabilă pentru întocmirea unor situații financiare care oferă o imagine fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și pentru ...”.

Compania sau să înceteze operațiunile, ori nu are nicio alternativă realistă în afară de acestea.

Persoanele responsabile cu governanța sunt răspunzătoare pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Companiei.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestor situații financiare.

O descriere suplimentară a responsabilităților auditorului în auditul situațiilor financiare poate fi găsită pe website-ul [*Organizației*] la: [*linkul website-ului*]. Această descriere face parte din raportul auditorului.

[*Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție*]

[*Adresa auditorului*]

[*Data*]

Exemplul 4 – Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități necotate întocmite potrivit unui cadru de conformitate cu scop general

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit prevăzut de legislație sau reglementări pentru un set complet de situații financiare ale unei entități necotate. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu Cadrul de raportare financiară (Legea XYZ) din Jurisdicția X (adică un cadru de raportare financiară care cuprinde legi sau reglementări, conceput pentru a satisface nevoile comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori, dar care nu este un cadru de prezentare fidelă).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind bilanțul la 31 decembrie 20X1 și contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate ale Companiei sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu Legea XYZ din Jurisdicția X.

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 la ISA 720 (Revizuit).]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare¹¹

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu Legea XYZ din Jurisdicția X¹² și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

Atunci când întocmește situațiile financiare, conducerea este responsabilă pentru evaluarea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspecte legate de continuitatea activității și utilizând principiul continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea intenționează să lichideze Compania sau să înceteze operațiunile, ori nu are nicio alternativă realistă în afară de acestea.

11 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

12 Atunci când responsabilitatea conducerii este să întocmească situații financiare care oferă o imagine fidelă, această frază poate fi formulată astfel: „Conducerea este responsabilă pentru întocmirea unor situații financiare care oferă o imagine fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și pentru ...”.

Persoanele responsabile cu governanța sunt răspunzătoare pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Companiei.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestor situații financiare.

Punctul 41 (b) din prezentul ISA explică faptul că materialul prezentat în continuare pe fundal gri poate fi inclus într-o Anexă la raportul auditorului. Punctul 41 (c) explică faptul că atunci când legislația, reglementările sau standardele naționale de audit permit, în mod expres, se poate face referire la un website al unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să includă descrierea de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie inconsecventă cu aceasta.

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate, care să asigure o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că fraudă poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.
- Obținem o înțelegere a controlului intern relevantă pentru audit, cu scopul de a proiecta proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, însă nu pentru a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al Companiei.¹³
- Evaluăm gradul de adecvare al politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor de informații aferente realizate de conducere.
- Emitem o concluzie cu privire la gradul de adecvare al modului în care conducerea a utilizat principiul continuității activității, iar pe baza probelor de audit obținute, la măsura în care există o incertitudine semnificativă referitoare la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative

13 Această frază va trebui modificată în funcție de context în circumstanțele în care auditorul are, de ase menea, responsabilitatea de a emite o opinie privind eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare.

cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor de informații aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări nu sunt adecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare ar putea determina încetarea activității Companiei.

Comunicăm cu persoanele responsabile cu guvernanta despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările importante ale auditului, inclusiv despre orice deficiență semnificativă în controlul intern pe care o identificăm pe parcursul auditului.

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 701
COMUNICAREA ASPECTELOR-CHEIE DE AUDIT
ÎN RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele
care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1–5
Data intrării în vigoare	6
Obiectiv	7
Definiții	8
Cerințe	
Determinarea aspectelor-cheie de audit	9–10
Comunicarea aspectelor-cheie de audit	11–16
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea	17
Documentarea	18
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Aria de aplicare a prezentului ISA	A1–A8
Determinarea aspectelor-cheie de audit	A9–A30
Comunicarea aspectelor-cheie de audit	A31–A59
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea	A60–A63
Documentarea	A64

Standardul Internațional de Audit (ISA) 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a comunica aspectele-cheie de audit în raportul auditorului. Acesta urmărește să trateze atât raționamentul auditorului cu privire la aspectele care trebuie comunicate în raportul auditorului, cât și forma și conținutul unor astfel de comunicări.
2. Scopul comunicării aspectelor-cheie de audit este de a crește valoarea raportului auditorului din punctul de vedere al comunicării, printr-o mai mare transparență cu privire la auditul desfășurat. Comunicarea aspectelor-cheie de audit oferă informații suplimentare utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare („utilizatorii vizați”) pentru a-i ajuta să înțeleagă acele aspecte care, conform raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță în auditul situațiilor financiare din perioada curentă. Comunicarea aspectelor-cheie de audit îi poate ajuta, de asemenea, pe utilizatorii vizați să înțeleagă entitatea și secțiunile din situațiile financiare auditate care au necesitat un raționament semnificativ din partea conducerii. (A se vedea punctele A1-A4)
3. Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului poate, de asemenea, să ofere utilizatorilor vizați o bază pentru interacțiunea viitoare cu conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la anumite aspecte ce țin de entitate, de situațiile financiare auditate sau de auditul desfășurat.
4. Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului se face în contextul în care auditorul și-a format o opinie cu privire la situațiile financiare ca întreg. Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului nu reprezintă:
 - (a) Un substitut pentru prezentările de informații din situațiile financiare care trebuie realizate de către conducere în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, sau care sunt necesare din alte motive pentru a se realiza o prezentare fidelă,
 - (b) Un substitut pentru exprimarea de către auditor a unei opinii modificate, atunci când circumstanțele unei anumite misiuni de audit impun acest lucru în conformitate cu ISA 705 (Revizuit),¹
 - (c) Un substitut pentru raportarea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit)² atunci când există o incertitudine semnificativă referitoare la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea sau
 - (d) O opinie distinctă cu privire la aspecte individuale. (A se vedea punctele A5-A8)

1 ISA 705 (Revizuit), Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent.

2 ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*, punctele 22-23.

5. Prezentul ISA se aplică auditurilor seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate și circumstanțelor în care auditorul decide din alte motive să comunice aspectele-cheie de audit în raportul auditorului. De asemenea, prezentul ISA se aplică atunci când auditorului i se impune prin legislație sau reglementări să comunice aspectele-cheie de audit în raportul auditorului.³ Cu toate acestea, ISA 705 (Revizuit) îi interzice auditorului să comunice aspectele-cheie de audit atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, cu excepția cazului în care o astfel de raportare este prevăzută de legi sau reglementări.⁴

Data intrării în vigoare

6. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

Obiective

7. Obiectivele auditorului sunt să determine aspectele-cheie de audit și, odată ce și-a format o opinie cu privire la situațiile financiare, să comunice aceste aspecte prin descrierea lor în raportul auditorului.

Definiție

8. În contextul ISA-urilor, următorul termen are înțelesul atribuit mai jos:

Aspecte-cheie de audit – Acele aspecte care, conform raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță în auditul situațiilor financiare ale perioadei curente. Aspectele-cheie de audit sunt selectate dintre aspectele comunicate către persoanele responsabile cu guvernarea.

Cerințe

Determinarea aspectelor-cheie de audit

9. Auditorul trebuie să determine care aspecte dintre cele discutate cu persoanele responsabile cu guvernarea au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului pe parcursul efectuării auditului. Pentru determinarea acestor aspecte, auditorul trebuie să țină cont de următoarele: (A se vedea punctele A9-A18)
- (a) Secțiunile cu un risc evaluat de denaturare semnificativă mai ridicat sau riscurile semnificative identificate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit).⁵ (A se vedea punctele A19-A22)
 - (b) Raționamentele semnificative ale auditorului cu privire la secțiunile din situațiile financiare care au necesitat un raționament semnificativ din partea conducerii, inclusiv estimările contabile cu o incertitudine ridicată a estimării. (A se vedea punctele A23-A24)

3 ISA 700 (Revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare, punctele 30-31.

4 ISA 705 (Revizuit), punctul 29.

5 ISA 315 (Revizuit), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.

- (c) Efectul asupra auditului al evenimentelor sau tranzacțiilor semnificative care au avut loc în decursul perioadei. (A se vedea punctele A25-A26)
10. Auditorul trebuie să decidă care dintre aspectele determinate în conformitate cu punctul 9 au avut cea mai mare importanță în auditul situațiilor financiare din perioada curentă și, prin urmare, reprezintă aspecte-cheie de audit. (A se vedea punctele A9-A11, A27-A30)

Comunicarea aspectelor-cheie de audit

11. Auditorul trebuie să descrie fiecare aspect-cheie de audit, utilizând un subtitlu adecvat, în cadrul unei secțiuni distincte a raportului auditorului, cu titlul „Aspecte-cheie de audit”, cu excepția cazului în care intervin circumstanțele de la punctul 14 sau 15. Formularea introductivă din această secțiune a raportului auditorului trebuie să menționeze că:
- (a) Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță în auditul situațiilor financiare [ale perioadei curente] și
 - (b) Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei auditorului asupra acestora și auditorul nu furnizează o opinie separată cu privire la aceste aspecte. (A se vedea punctele A31-A33)

Aspectele-cheie de audit nu reprezintă un substitut pentru exprimarea unei opinii modificate

12. Auditorul nu trebuie să comunice un aspect în secțiunea Aspecte-cheie de audit din raportul auditorului atunci când auditorul ar fi obligat să modifice opinia în conformitate cu ISA 705 (Revizuit) ca urmare a respectivului aspect. (A se vedea punctul A5)

Descrierea aspectelor-cheie de audit individuale

13. Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit din secțiunea Aspecte-cheie de audit din raportul auditorului trebuie să includă o referință la prezentarea aferentă (prezentările aferente) de informații din situațiile financiare, dacă există, și trebuie să trateze: (A se vedea punctele A34-A41))
- (a) Motivul pentru care aspectul a fost considerat de o importanță deosebită pentru audit și, prin urmare, a fost determinat a fi un aspect-cheie de audit și (A se vedea punctele A42-A45)
 - (b) Modul în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului. (A se vedea punctele A46-A51)

Circumstanțe în care un aspect ce a fost determinat a fi un aspect-cheie de audit nu este comunicat în raportul auditorului

14. Auditorul trebuie să descrie în raportul auditorului fiecare aspect-cheie de audit, cu excepția cazurilor în care: (A se vedea punctele A53-A56)

- (a) Legislația sau reglementările împiedică prezentarea publică a aspectului, sau (A se vedea punctul A52)
- (b) În circumstanțe extrem de rare, auditorul consideră că un aspect nu ar trebui comunicat în raportul auditorului, deoarece se preconizează în mod rezonabil că o astfel de comunicare ar avea consecințe negative care depășesc beneficiile pentru interesul public. Această prevedere nu se aplică în cazul în care entitatea a prezentat în mod public informații cu privire la respectivul aspect.

Interacțiunea dintre descrierile aspectelor-cheie de audit și alte elemente ce trebuie incluse în raportul auditorului

15. Un aspect ce generează o opinie modificată în conformitate cu ISA 705 (Revizuit), sau o incertitudine semnificativă referitoare la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit) reprezintă, prin natura lor, aspecte-cheie de audit. Cu toate acestea, în astfel de circumstanțe, aceste aspecte nu trebuie descrise în secțiunea Aspecte-cheie de audit din raportul auditorului, iar cerințele de la punctele 13-14 nu se aplică. Mai degrabă, auditorul trebuie:

- (a) Să raporteze cu privire la acest(e) aspect(e) în conformitate cu ISA-ul (ISA-urile) aplicabil(e) și
- (b) Să includă în secțiunea Aspecte-cheie de audit o referință la secțiunea Baza opiniei cu rezerve (contrare) sau secțiunea Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității. (A se vedea punctele A6-A7)

Forma și conținutul secțiunii Aspecte-cheie de audit în alte circumstanțe

16. Dacă auditorul consideră, în funcție de faptele și circumstanțele entității și ale auditului, că nu există aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate, sau că singurele aspecte-cheie de audit comunicate sunt cele tratate la punctul 15, auditorul trebuie să includă o declarație în acest sens într-o secțiune distinctă a raportului auditorului cu titlul „Aspecte-cheie de audit”. (A se vedea punctele A57-A59)

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

17. Auditorul trebuie să comunice cu persoanele responsabile cu guvernarea despre:

- (a) Acele aspecte pe care auditorul le-a considerat ca fiind aspecte-cheie de audit, sau
- (b) După caz, în funcție de faptele și circumstanțele entității și ale auditului, faptul că auditorul consideră că nu există aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul auditorului. (A se vedea punctele A60-A63)

Documentarea

18. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:⁶ (A se vedea punctul A64)
- (a) Aspectele care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului, determinate în conformitate cu punctul 9, precum și argumentele pe baza cărora auditorul a stabilit dacă fiecare dintre aceste aspecte reprezintă sau nu un aspect-cheie de audit în conformitate cu punctul 10,
 - (b) Dacă este cazul, argumentele pe baza cărora auditorul a stabilit că nu există aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul auditorului sau că singurele aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate sunt cele menționate la punctul 15 și
 - (c) Dacă este cazul, argumentele pe baza cărora auditorul a decis să nu comunice în raportul auditorului un aspect determinat ca fiind un aspect-cheie de audit.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului ISA (A se vedea punctul 2)

- A1. Importanța poate fi descrisă ca fiind însemnătatea relativă a unui aspect, într-un anumit context. Importanța unui aspect este examinată de auditor în contextul în care acesta este analizat. Importanța poate fi analizată în contextul unor factori cantitativi și calitativi, cum ar fi amploarea relativă, natura și efectul asupra unui subiect specific și interesele exprimate de utilizatorii vizați sau de destinatari. Aceasta presupune o analiză obiectivă a faptelor și circumstanțelor, inclusiv a naturii și amplitudinii comunicării cu persoanele responsabile cu guvernarea.
- A2. Utilizatorii situațiilor financiare și-au exprimat interesul pentru aspectele în legătură cu care auditorul a purtat cel mai intens dialog cu persoanele responsabile cu guvernarea ca parte a comunicării bilaterale prevăzute de ISA 260 (Revizuit)⁷ și au solicitat mai multă transparență cu privire la aceste comunicări. De exemplu, utilizatorii și-au exprimat interesul în mod deosebit pentru înțelegerea raționamentelor semnificative realizate de auditor în formarea opiniei cu privire la situațiile financiare ca întreg, deoarece acestea au adesea legătură cu secțiunile pentru care conducerea a exercitat un raționament semnificativ atunci când a întocmit situațiile financiare.
- A3. Obligația auditorilor de a comunica aspectele-cheie de audit în raportul auditorului poate să îmbunătățească, de asemenea, comunicarea dintre auditor

6 ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6.

7 ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*.

și persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la acele aspecte și poate crește atenția acordată de conducere și de persoanele responsabile cu guvernanta prezentărilor de informații din situațiile financiare la care se face referire în raportul auditorului.

- A4. ISA 320⁸ explică faptul că este rezonabil ca auditorul să presupună că utilizatorii situațiilor financiare:
- (a) Dețin cunoștințe rezonabile cu privire la activitățile economice și de afaceri și cunoștințe rezonabile de contabilitate și sunt dispuși să studieze informațiile din situațiile financiare cu diligență rezonabilă,
 - (b) Înțeleg faptul că situațiile financiare sunt întocmite, prezentate și auditate în funcție de praguri de semnificație,
 - (c) Recunosc incertitudinile inerente în evaluarea sumelor pe baza estimărilor, raționamentului și luării în considerare a evenimentelor viitoare și
 - (d) Iau decizii economice rezonabile pe baza informațiilor din situațiile financiare.

Întrucât raportul auditorului însoțește situațiile financiare auditate, utilizatorii raportului auditorului sunt considerați a fi aceiași cu utilizatorii vizați ai situațiilor financiare.

Relația dintre aspectele-cheie de audit, opinia auditorului și alte elemente ale raportului auditorului (A se vedea punctele 4, 12, 15)

- A5. ISA 700 (Revizuit) stabilește cerințe și oferă îndrumări referitoare la formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare.⁹ Comunicarea aspectelor-cheie de audit nu reprezintă un substitut pentru prezentările de informații din situațiile financiare pe care conducerea trebuie să le realizeze conform cadrului de raportare financiară aplicabil, sau care sunt necesare din alt motiv pentru a se obține o prezentare fidelă. ISA 705 (Revizuit) tratează circumstanțele în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă referitoare la caracterul adecvat sau concordanța prezentărilor de informații din situațiile financiare.¹⁰
- A6. Atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve sau o opinie contrară în conformitate cu ISA 705 (Revizuit), prezentarea descrierii unui aspect care generează o opinie modificată în secțiunea Baza opiniei cu rezerve (contrare) ajută la o mai bună înțelegere de către utilizatorii vizați și la identificarea circumstanțelor de acest fel atunci când ele apar. Separarea comunicării acestui aspect de alte aspecte-cheie de audit descrise în secțiunea Aspecte-cheie de audit îi conferă, prin urmare, vizibilitate adecvată în raportul auditorului (a se vedea punctul 15). Anexa la ISA 705 (Revizuit) include

8 ISA 320, Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit, punctul 4.

9 ISA 700 (Revizuit), punctele 10-15 și A1-A15.

10 A se vedea punctul A7 din ISA 705 (Revizuit).

exemple ilustrative privind modul în care formularea introductivă din secțiunea Aspecte-cheie de audit este afectată atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve sau o opinie contrară și în raportul auditorului sunt comunicate alte aspecte-cheie de audit. Punctul A58 al prezentului ISA arată cum este prezentată secțiunea Aspecte-cheie de audit atunci când auditorul consideră că nu mai există alte aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul auditorului, în afara aspectelor tratate în secțiunea Baza opiniei cu rezerve (contrare) sau în secțiunea Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității din raportul auditorului.

- A7. Atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, comunicarea altor aspecte-cheie de audit ar fi totuși relevantă pentru a îmbunătăți înțelegerea auditului de către utilizatorii vizați și, prin urmare, se aplică cerințele privind determinarea aspectelor-cheie de audit. Totuși, deoarece o opinie contrară este exprimată în circumstanțele în care auditorul a concluzionat că denaturările sunt, individual sau colectiv, atât semnificative, cât și generalizate în situațiile financiare:¹¹
- (a) În funcție de importanța aspectului (aspectelor) care generează opinia contrară, auditorul poate considera că nu mai există alte aspecte care să reprezinte aspecte-cheie de audit. În astfel de circumstanțe, se aplică cerința de la punctul 15. (A se vedea punctul A58)
 - (b) Dacă se consideră că unul sau mai multe aspecte, altul (altele) decât cel(e) care a(u) generat opinia contrară, reprezintă aspecte-cheie de audit, este deosebit de important ca descrierea unor astfel de alte aspecte-cheie de audit să nu sugereze că situațiile financiare în ansamblu sunt mai credibile în raport cu aceste aspecte decât ar fi adecvat în circumstanțele respective, având în vedere opinia contrară. (A se vedea punctul A47).
- A8. ISA 706 (Revizuit)¹² stabilește mecanisme pentru ca auditorii situațiilor financiare ale tuturor entităților să includă comunicări suplimentare în raportul auditorului, prin utilizarea unor paragrafe de Evidențiere a unor aspecte și a unor paragrafe privind Alte aspecte atunci când auditorul consideră necesar să facă acest lucru. În astfel de cazuri, aceste paragrafe sunt prezentate în raportul auditorului separat de secțiunea Aspecte-cheie de audit. Atunci când se consideră că un aspect reprezintă un aspect-cheie de audit, utilizarea unor astfel de paragrafe nu reprezintă un substitut pentru descrierea aspectului-cheie de audit individual în conformitate cu punctul 13.¹³ ISA 706 (Revizuit) oferă îndrumări suplimentare cu privire la relația dintre aspectele-cheie de audit și paragrafele de Evidențiere a unor aspecte în conformitate cu acel ISA.¹⁴

11 ISA 705 (Revizuit), punctul 8.

12 ISA 706 (Revizuit), Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent.

13 A se vedea punctele 8 (b) și 10 (b) din ISA 706 (Revizuit).

14 ISA 706 (Revizuit), punctele A1-A3.

Determinarea aspectelor-cheie de audit (A se vedea punctele 9-10)

- A9. Procesul decizional al auditorului atunci când determină aspectele-cheie de audit are drept scop selectarea unui număr mai mic de aspecte dintre aspectele despre care s-a comunicat cu persoanele responsabile cu guvernanta, pe baza raționamentului auditorului cu privire la aspectele care au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă.
- A10. Determinarea de către auditor a aspectelor-cheie de audit se limitează la acele aspecte care au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă, chiar și atunci când sunt prezentate situații financiare comparative (adică și atunci când opinia auditorului se referă la fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situații financiare).¹⁵
- A11. Deși auditorul determină aspectele-cheie de audit pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă, iar prezentul ISA nu impune auditorului să actualizeze aspectele-cheie de audit incluse în raportul auditorului pentru perioada anterioară, ar putea fi totuși util ca auditorul să analizeze dacă un aspect care a reprezentat un aspect-cheie de audit pentru auditul situațiilor financiare din perioada anterioară continuă să reprezinte un aspect-cheie de audit pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă.

Aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului (A se vedea punctul 9)

- A12. Conceptul de atenție semnificativă acordată de auditor recunoaște faptul că un audit presupune o abordare bazată pe riscuri și se concentrează pe identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, elaborarea și efectuarea de proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținerea de probe de audit care să fie suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia auditorului. Adesea, pentru soldul unui anumit cont, o anumită clasă de tranzacții sau prezentare de informații, cu cât este mai ridicat riscul de denaturare semnificativă evaluat la nivel de aserțiune, cu atât este implicat mai mult raționament în planificarea și efectuarea procedurilor de audit și în evaluarea rezultatelor acestora. Atunci când elaborează proceduri suplimentare de audit, cu cât riscul evaluat de auditor este mai ridicat, cu atât auditorul trebuie să obțină probe de audit mai convingătoare.¹⁶ Pentru obținerea unor probe de audit mai convingătoare ca urmare a evaluării unui risc mai ridicat, auditorul poate mări cantitatea de probe sau poate să obțină probe mai relevante sau mai credibile, de exemplu, prin punerea accentului pe obținerea probelor de la terțe părți sau prin obținerea unor probe ce pot fi coroborate din mai multe surse independente.¹⁷
- A13. În consecință, aspectele care ridică probleme auditorului în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate, sau care ridică probleme auditorului în

15 A se vedea ISA 710, Informații comparative – Cifre comparative și situații financiare comparative.

16 ISA 330, Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate, punctul 7 (b).

17 ISA 330, punctul A19.

formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare pot fi deosebit de relevante atunci când auditorul determină aspectele-cheie de audit.

- A14. Secțiunile care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului au legătură adesea cu secțiuni complexe și care necesită un raționament semnificativ din partea conducerii în situațiile financiare și, prin urmare, presupun adesea raționamente dificile sau complexe din partea auditorului. La rândul său, acest lucru afectează deseori strategia de audit generală a auditorului, alocarea resurselor și nivelul efortului de audit în legătură cu astfel de aspecte. Aceste efecte pot include, de exemplu, măsura în care personalul superior este implicat în misiunea de audit ori implicarea unui expert al auditorului, sau a unor persoane cu competențe într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit, indiferent dacă aceste persoane sunt contractate sau angajate de firmă pentru a trata aceste chestiuni.
- A15. Diverse ISA-uri prevăd comunicări specifice cu persoanele responsabile cu guvernarea, precum și alte comunicări care se pot referi la secțiuni care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului. De exemplu:
- ISA 260 (Revizuit) impune auditorului să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea dificultățile semnificative, dacă există, cu care s-a confruntat pe parcursul auditului.¹⁸ ISA-urile recunosc că pot exista dificultăți, de exemplu, în legătură cu:
 - Tranzacțiile cu părțile afiliate,¹⁹ în special limitări ale capacității auditorului de a obține probe de audit care să indice că toate celelalte caracteristici ale unei tranzacții cu o parte afiliată (în afară de preț) sunt echivalente cu aspectele unei tranzacții desfășurate în condiții concurențiale similare.
 - Limitări asupra auditului grupului, de exemplu, cazul în care este posibil ca accesul la informații al echipei misiunii la nivelul grupului să fi fost restricționat.²⁰
 - ISA 220 stabilește cerințe pentru partenerul de misiune, în ceea ce privește obținerea de consiliere corespunzătoare cu privire la aspectele dificile sau litigioase.²¹ De exemplu, este posibil ca auditorul să se fi consultat cu persoane din firmă sau din afara firmei cu privire la un aspect tehnic semnificativ, ceea ce ar putea însemna că acesta este un aspect-cheie de audit. Partenerul de misiune trebuie, de asemenea, să discute cu partenerul de revizuire a controlului de calitate al misiunii, printre altele, și aspectele semnificative ce apar pe parcursul misiunii de audit.²²

18 ISA 260 (Revizuit), punctele 16 (b) și A21.

19 ISA 550, *Părți afiliate*, punctul A42.

20 ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 49 (d).

21 ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 18.

22 ISA 220, punctul 19.

Considerente în determinarea acelor aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului (A se vedea punctul 9)

- A16. În etapa de planificare, auditorul își poate forma o părere preliminară cu privire la aspectele care ar putea reprezenta secțiuni ce necesită o atenție semnificativă din partea auditorului pe parcursul auditului și care, prin urmare, ar putea reprezenta aspecte-cheie de audit. Auditorul poate comunica această părere persoanelor responsabile cu guvernarea atunci când discută aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului în conformitate cu ISA 260 (Revizuit). Cu toate acestea, determinarea de către auditor a aspectelor-cheie de audit se bazează pe rezultatele auditului sau pe probele obținute în decursul auditului.
- A17. Punctul 9 include considerentele specifice care trebuie avute în vedere atunci când auditorul determină aspectele ce necesită o atenție semnificativă din partea auditorului. Aceste considerente se concentrează pe natura aspectelor care fac obiectul comunicării cu persoanele responsabile cu guvernarea, care au adesea legătură cu aspecte prezentate în situațiile financiare și au ca scop reflectarea secțiunilor din auditul situațiilor financiare care ar putea să prezinte un interes deosebit pentru utilizatorii vizați. Faptul că aceste considerente sunt obligatorii nu înseamnă că aspectele aferente acestora reprezintă întotdeauna aspecte-cheie de audit; mai degrabă, aspectele aferente acestor considerente specifice reprezintă aspecte-cheie de audit numai dacă s-a stabilit că sunt deosebit de importante pentru audit în conformitate cu punctul 10. Deoarece considerentele pot fi interconectate (de exemplu, aspectele privind circumstanțele descrise la punctul 9 (b)-(c) pot fi identificate, de asemenea, drept riscuri semnificative), aplicabilitatea mai multor considerente pentru un anumit aspect comunicat cu persoanele responsabile cu guvernarea poate crește probabilitatea ca auditorul să identifice respectivul aspect drept un aspect-cheie de audit.
- A18. Pe lângă aspectele care se referă la considerentele specifice obligatorii de la punctul 9, pot exista și alte aspecte despre care s-a comunicat cu persoanele responsabile cu guvernarea, ce au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului și care, prin urmare, pot fi considerate aspecte-cheie de audit în conformitate cu punctul 10. Astfel de aspecte pot include, de exemplu, aspecte relevante pentru auditul efectuat, a căror prezentare în situațiile financiare poate să nu fie prevăzută. De exemplu, implementarea unui nou sistem IT (sau modificările semnificative ale unui sistem IT existent) în decursul perioadei poate (pot) reprezenta o chestiune care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului, mai ales dacă această modificare a avut un efect semnificativ asupra strategiei generale de audit a auditorului, sau a avut legătură cu un risc semnificativ (de exemplu, modificări ale sistemului care afectează recunoașterea veniturilor).

Secțiunile cu un risc evaluat de denaturare semnificativă mai ridicat sau riscurile semnificative identificate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit) (A se vedea punctul 9 (a))

- A19. ISA 260 (Revizuit) impune auditorului să comunice cu persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la riscurile semnificative identificate de către

auditor.²³ Punctul A13 din ISA 260 (Revizuit) explică faptul că auditorul poate comunica, de asemenea, cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la modul în care auditorul planifică să trateze secțiunile cu un risc mai ridicat de denaturare semnificativă evaluat.

- A20. ISA 315 (Revizuit) definește un risc semnificativ drept un risc de denaturare semnificativă identificat și evaluat care, potrivit raționamentului auditorului, necesită o atenție deosebită pe parcursul auditului. Secțiunile care necesită un raționament semnificativ din partea conducerii și tranzacțiile neobișnuite semnificative pot fi adesea identificate drept riscuri semnificative. Prin urmare, riscurile semnificative reprezintă adesea secțiuni care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului.
- A21. Totuși, acest lucru s-ar putea să nu fie valabil pentru toate riscurile semnificative. De exemplu, ISA 240 presupune că există riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor și impune auditorului să trateze riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă drept riscuri semnificative.²⁴ În plus, ISA 240 arată că, din cauza modului imprevizibil în care conducerea ar putea eluda controalele, acesta reprezintă un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și, prin urmare, un risc semnificativ.²⁵ În funcție de natura lor, este posibil ca aceste riscuri să nu necesite o atenție semnificativă din partea auditorului și, prin urmare, nu vor fi luate în considerare atunci când auditorul determină aspectele-cheie de audit în conformitate cu punctul 10.
- A22. ISA 315 (Revizuit) arată că evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune se poate modifica pe parcursul auditului, pe măsură ce sunt obținute probe de audit suplimentare.²⁶ Revizuirea evaluării riscurilor realizate de către auditor și reevaluarea procedurilor de audit planificate în legătură cu o anumită secțiune din situațiile financiare (adică o modificare semnificativă în abordarea auditului, de exemplu, dacă evaluarea riscului de către auditor s-a bazat pe așteptarea ca anumite controale să funcționeze în mod eficace, iar auditorul a obținut probe de audit care arată că acestea nu au funcționat în mod eficace pe tot parcursul perioadei auditului, mai ales în cazul unei chestiuni cu risc evaluat de denaturare semnificativă mai ridicat) poate avea drept rezultat determinarea unei secțiuni ca necesitând o atenție semnificativă din partea auditorului.

Raționamentele semnificative ale auditorului cu privire la secțiunile din situațiile financiare care au necesitat un raționament semnificativ din partea conducerii, inclusiv estimările contabile care au fost identificate ca având o incertitudine ridicată a estimării (A se vedea punctul 9 (b))

- A23. ISA 260 (Revizuit) impune auditorului să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta în legătură cu părerile auditorului în ceea ce privește

23 ISA 260 (Revizuit), punctul 15.

24 ISA 240, Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare, punctele 27-28.

25 ISA 240, punctul 32.

26 ISA 315 (Revizuit), punctul 31.

aspectele calitative semnificative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv politicile contabile, estimările contabile și prezentările de informații din situațiile financiare.²⁷ În multe cazuri, acestea au legătură cu estimările contabile esențiale și cu prezentările de informații aferente, care este probabil să fie secțiuni care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului și pot fi identificate, de asemenea, drept riscuri semnificative.

- A24. Cu toate acestea, utilizatorii situațiilor financiare și-au manifestat interesul pentru estimările contabile care au fost identificate ca având o incertitudine ridicată a estimării (a se vedea ISA 540 (Revizuit)²⁸) și care este posibil să nu fi fost considerate riscuri semnificative. Printre altele, astfel de estimări depind în mare măsură de raționamentul conducerii și reprezintă adesea cele mai complexe secțiuni din situațiile financiare, putând necesita implicarea atât a unui expert al conducerii, cât și a unui expert al auditorului. Utilizatorii au indicat, de asemenea, că politicile contabile care au un efect semnificativ asupra situațiilor financiare (precum și modificările semnificative ale acestor politici) sunt relevante pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare, în special în circumstanțele în care practicile unei entități nu corespund celor ale altor entități din același sector de activitate.

Efectul asupra auditului al evenimentelor sau tranzacțiilor semnificative care au avut loc în decursul perioadei (A se vedea punctul 9 (c))

- A25. Evenimentele sau tranzacțiile care au avut un efect semnificativ asupra situațiilor financiare sau asupra auditului pot reprezenta secțiuni care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului și pot fi identificate drept riscuri semnificative. De exemplu, este posibil ca auditorul să fi avut discuții ample cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea, în diverse etape ale auditului, cu privire la efectul asupra situațiilor financiare al tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate sau al tranzacțiilor semnificative care nu țin de activitatea normală a entității ori care par neobișnuite din alte motive.²⁹ Este posibil să fi fost necesară realizarea de către conducere a unor raționamente dificile sau complexe în legătură cu recunoașterea, evaluarea, prezentarea sau descrierea acestor tranzacții, ceea ce poate să fi avut un efect semnificativ asupra strategiei generale a auditorului.
- A26. Evoluțiile economice, contabile, de reglementare, din sectorul de activitate sau alte evoluții semnificative care au afectat ipotezele sau raționamentele conducerii pot afecta, de asemenea, abordarea generală a auditorului față de audit și pot avea drept rezultat un aspect care necesită atenție semnificativă din partea auditorului.

Aspecte de cea mai mare importanță (A se vedea punctul 10)

- A27. Este posibil ca aspectele care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului să fi avut drept rezultat o interacțiune semnificativă cu persoanele

27 ISA 260 (Revizuit), punctul 16 (a).

28 A se vedea punctele 10-11 din ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*.

29 A se vedea punctele 16 (a) și (c) și A22 și Anexa 2 din ISA 260 (Revizuit).

responsabile cu guvernanta. Natura și amploarea comunicării cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la aceste aspecte oferă adesea indicii referitoare la aspectele care au cea mai mare importanță pentru audit. De exemplu, este posibil ca auditorul să fi avut interacțiuni mai aprofundate, mai frecvente sau mai intense cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la aspectele mai dificile sau mai complexe, cum ar fi aplicarea politicilor contabile semnificative care au făcut obiectul unui raționament semnificativ al auditorului sau al conducerii.

- A28. Conceptul de „aspecte de cea mai mare importanță” este aplicabil în contextul entității și al auditului realizat. În consecință, determinarea și comunicarea de către auditor a aspectelor-cheie de audit au drept scop identificarea aspectelor specifice pentru audit și realizarea unui raționament cu privire la importanța lor în raport cu celelalte aspecte ale auditului.
- A29. Alte considerente care ar putea fi relevante pentru determinarea importanței relative a unui aspect despre care s-a comunicat cu persoanele responsabile cu guvernanta, precum și a măsurii în care un astfel de aspect reprezintă un aspect-cheie de audit includ:
- Importanța aspectului pentru înțelegerea de către utilizatorii vizați a situațiilor financiare ca întreg, în special în raport cu pragul de semnificație pentru situațiile financiare.
 - Natura politicii contabile pe care se bazează aspectul, sau complexitatea ori subiectivismul implicat(ă) în procesul de selectare a unei politici adecvate de către conducere, în comparație cu alte entități din același sector de activitate.
 - Natura și semnificația, din punct de vedere cantitativ sau calitativ, ale denaturărilor corectate și ale celor necorectate acumulate care sunt cauzate fie de fraudă, fie de eroare și au legătură cu aspectul, dacă acestea există.
 - Natura și nivelul efortului de audit necesar pentru a trata aspectul, inclusiv:
 - Nivelul aptitudinilor sau cunoștințelor de specialitate necesare pentru a aplica proceduri de audit care să trateze aspectul sau pentru a evalua rezultatele acestor proceduri, dacă este cazul.
 - Natura consultărilor cu persoane din afara echipei misiunii cu privire la aspectul respectiv.
 - Natura și gravitatea dificultăților în aplicarea procedurilor de audit, în evaluarea rezultatelor procedurilor respective și în obținerea unor probe relevante și credibile pe care să se bazeze opinia auditorului, în special pe măsură ce raționamentele auditorului devin mai subiective.
 - Gravitatea oricăror deficiențe identificate privind controlul, care sunt relevante pentru aspectul respectiv.

- Măsura în care aspectul a implicat mai multe considerente de audit separate, dar conexe. De exemplu, contractele pe termen lung pot implica o atenție semnificativă din partea auditorului în ceea ce privește recunoașterea veniturilor, litigiilor sau altor contingențe și pot avea efect asupra altor estimări contabile.

A30. Determinarea, dintre aspectele care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului, a aspectelor care au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă, precum și a numărului acestora reprezintă o problemă de raționament profesional. Numărul aspectelor-cheie de audit care vor fi incluse în raportul auditorului poate fi afectat de dimensiunea și complexitatea entității, de natura activității sale și a mediului său, precum și de faptele și circumstanțele misiunii de audit. În general, cu cât este mai mare numărul aspectelor considerate inițial aspecte-cheie de audit, cu atât este mai probabil să fie necesar ca auditorul să reanalizeze măsura în care fiecare dintre aceste aspecte corespunde definiției unui aspect-cheie de audit. Existența unor liste lungi de aspecte-cheie de audit ar putea contrazice ideea că aceste aspecte sunt cele cu cea mai mare importanță pentru audit.

Comunicarea aspectelor-cheie de audit

O secțiune distinctă privind aspectele-cheie de audit în raportul auditorului (A se vedea punctul 11)

- A31. Amplasarea secțiunii distincte Aspecte-cheie de audit în imediata apropiere a opiniei auditorului poate evidenția aceste informații și poate confirma valoarea percepută a informațiilor specifice misiunii pentru utilizatorii vizați.
- A32. Ordinea prezentării aspectelor individuale în cadrul secțiunii Aspecte-cheie de audit este o problemă de raționament profesional. De exemplu, astfel de informații pot fi organizate în ordinea importanței relative, pe baza raționamentului auditorului, sau ordinea poate corespunde modului în care aspectele sunt prezentate în situațiile financiare. Cerința de la punctul 11 de a include subtitluri are drept scop o diferențiere suplimentară a aspectelor.
- A33. Atunci când sunt prezentate informații financiare comparative, formularea introductivă din secțiunea Aspecte-cheie de audit este adaptată pentru a atrage atenția asupra faptului că aspectele-cheie de audit descrise se referă numai la auditul situațiilor financiare din perioada curentă și poate include referințe la perioada specifică acoperită de respectivele situații financiare (de exemplu, „pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 20X1”).

Descrierea aspectelor-cheie de audit individuale (A se vedea punctul 13)

- A34. Caracterul adecvat al descrierii unui aspect-cheie de audit reprezintă o problemă de raționament profesional. Descrierea unui aspect-cheie de audit are ca scop furnizarea unei explicații succinte și echilibrate pentru a permite utilizatorilor vizați să înțeleagă motivul pentru care aspectul a fost unul de o importanță deosebită pentru audit, precum și modul în care aspectul a fost

tratat în cadrul auditului. Limitarea utilizării unor termeni de audit foarte tehnici este de asemenea utilă pentru a permite utilizatorilor vizați care nu dețin cunoștințe rezonabile de audit să înțeleagă fundamentele atenției acordate de către auditor anumitor aspecte pe parcursul auditului. Natura și nivelul de detaliere ale informațiilor furnizate de către auditor ar trebui să fie echilibrate în contextul responsabilităților părților implicate (adică astfel încât auditorul să ofere informații utile, într-o formă concisă și inteligibilă, fără a furniza în mod neadecvat informații noi despre entitate).

- A35. Informațiile noi sunt orice informații referitoare la entitate care nu au fost altfel făcute publice de către entitate (de exemplu, nu au fost incluse în situațiile financiare sau în alte informații disponibile la data raportului auditorului, ori la care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta nu a(u) făcut referire în comunicări scrise sau verbale, cum ar fi anunțuri preliminare privind informațiile financiare sau informări pentru investitori). Astfel de informații sunt responsabilitatea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta entității.
- A36. Este indicat ca auditorul să încerce să evite să descrie un aspect-cheie de audit în mod necorespunzător, prin furnizarea de informații noi (scrise de el) despre entitate. Descrierea unui aspect-cheie de audit nu reprezintă de obicei ea însăși o informație nouă despre entitate, deoarece aspectul este descris în contextul auditului. Totuși, auditorul poate considera necesar să includă informații suplimentare pentru a explica de ce aspectul a fost considerat drept unul de importanță deosebită pentru audit și, prin urmare, s-a stabilit că reprezintă un aspect-cheie de audit, precum și pentru a explica modul în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului, cu condiția ca prezentarea unor astfel de informații să nu fie interzisă de legislație sau reglementări. Atunci când consideră că sunt necesare astfel de informații, auditorul poate să încurajeze conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta să prezinte informații suplimentare, mai degrabă decât să furnizeze informații noi în raportul auditorului.
- A37. Conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta poate (pot) decide să includă prezentări de informații noi sau extinse în situațiile financiare sau în altă secțiune a raportului anual în legătură cu un aspect-cheie de audit, având în vedere că aspectul respectiv va fi comunicat în raportul auditorului. Astfel de prezentări de informații noi sau extinse pot fi incluse, de exemplu, pentru a oferi informații mai detaliate privind sensibilitatea ipotezelor principale utilizate în estimările contabile, sau motivele pentru care entitatea a ales o anumită practică sau politică contabilă atunci când există alternative acceptabile conform cadrului de raportare financiară aplicabil.
- A38. ISA 720 (Revizuit) definește termenul raport anual și explică faptul că din raportul anual pot face parte documente precum raportul conducerii, comentariile conducerii sau o analiză operațională și financiară ori rapoarte similare întocmite de persoanele responsabile cu guvernanta (de exemplu, un raport al directorilor), o declarație a președintelui, o declarație privind guvernanta corporativă sau rapoarte de evaluare a controlului intern și a

riscurilor.³⁰ ISA 720 (Revizuit) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații incluse în raportul anual. Deși opinia auditorului cu privire la situațiile financiare nu acoperă alte informații, auditorul poate analiza și aceste informații, precum și alte comunicări publice realizate de către entitate sau alte surse credibile, atunci când formulează descrierea unui aspect-cheie de audit.

- A39. Documentația de audit întocmită pe parcursul auditului poate fi, de asemenea, utilă auditorului pentru formularea descrierii unui aspect-cheie de audit. De exemplu, comunicările scrise sau documentația auditorului cu privire la comunicările verbale cu persoanele responsabile cu guvernanta, precum și alte tipuri de documentație de audit reprezintă o bază utilă pentru comunicările auditorului din raportul auditorului. Aceasta deoarece documentația de audit, în conformitate cu ISA 230, are ca scop tratarea aspectelor semnificative care apar pe parcursul auditului, a concluziilor formulate cu privire la acestea și a raționamentelor profesionale semnificative realizate pentru a se ajunge la aceste concluzii, servind ca o evidență a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit efectuate, a rezultatelor acestor proceduri și a probelor de audit obținute. Această documentație poate ajuta auditorul la elaborarea unei descrieri a aspectelor-cheie de audit care să explice importanța aspectelor, precum și la aplicarea cerinței de la punctul 18.

Referințe la locul unde este prezentat aspectul în situațiile financiare (A se vedea punctul 13)

- A40. Punctul 13 (a)-(b) prevede descrierea fiecărui aspect-cheie de audit pentru a clarifica de ce auditorul a considerat aspectul ca fiind unul de o importanță deosebită pentru audit și modul în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului. În consecință, descrierea aspectelor-cheie de audit nu reprezintă o simplă reiterare a prezentărilor de informații din situațiile financiare. Totuși, includerea unei referințe la orice prezentări de informații conexe permite utilizatorilor vizați să înțeleagă mai bine modul în care conducerea a tratat aspectul la întocmirea situațiilor financiare.
- A41. Pe lângă referințele la prezentarea (prezentările) de informații conexe, auditorul poate atrage atenția asupra unor caracteristici-cheie ale acestora. Nivelul de detaliere din prezentarea de către conducere a caracteristicilor specifice sau factorilor specifici în legătură cu modul în care un anumit aspect afectează situațiile financiare din perioada curentă poate ajuta auditorul să stabilească particularitățile modului în care a fost tratat aspectul în cadrul auditului, astfel încât utilizatorii vizați să poată înțelege motivul pentru care aspectul respectiv reprezintă un aspect-cheie de audit. De exemplu:
- Atunci când o entitate include o prezentare detaliată cu privire la estimările contabile, auditorul poate atrage atenția asupra prezentării ipotezelor-cheie, asupra prezentării gamei de rezultate posibile și asupra

30 ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații, punctele 12 (a) și A1-A3.

altor prezentări calitative și cantitative, care se referă la principalele surse de incertitudine a estimărilor sau la estimări contabile esențiale, ca parte a prezentării motivului pentru care aspectul a avut o importanță deosebită pentru audit și a modului în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului.

- Atunci când auditorul concluzionează, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit), că nu există nicio incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, auditorul poate, totuși, să decidă că unul sau mai multe aspecte care au legătură cu această concluzie, rezultată din efortul depus de auditor conform ISA 570 (Revizuit), reprezintă aspecte-cheie de audit. În astfel de circumstanțe, descrierea de către auditor a acestor aspecte-cheie de audit în raportul auditorului ar putea include caracteristicile evenimentelor sau condițiilor identificate prezentate în situațiile financiare, cum ar fi pierderi din exploatare substanțiale, facilități de creditare disponibile și posibila refinanțare a datoriilor ori nerespectarea acordurilor de împrumut, precum și factorii atenuanți aferenți.³¹

Motivul pentru care auditorul a considerat aspectul ca având o importanță deosebită pentru audit (A se vedea punctul 13 (a))

- A42. Descrierea unui aspect-cheie de audit în raportul auditorului are ca scop furnizarea unor informații privind motivul pentru care aspectul a fost considerat aspect-cheie de audit. În consecință, cerințele de la punctele 9-10 și materialele privind aplicarea de la punctele A12-A29 referitoare la determinarea aspectelor-cheie de audit pot fi utile pentru auditor atunci când analizează cum să comunice aceste aspecte în raportul auditorului. De exemplu, este probabil ca utilizatorii vizați să fie interesați de o explicație privind factorii care au determinat auditorul să concluzioneze că un anumit aspect a necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului și a avut o importanță deosebită pentru audit.
- A43. Relevanța informațiilor pentru utilizatorii vizați este un element ce trebuie luat în considerare de auditor atunci când stabilește ce trebuie să includă în descrierea unui aspect-cheie de audit. Aceasta poate include măsura în care descrierea ar permite o mai bună înțelegere a auditului și a raționamentelor auditorului.
- A44. Stabilirea unei legături directe între un aspect și circumstanțele specifice ale entității poate fi utilă, de asemenea, pentru a reduce posibilitatea ca astfel de descrieri să devină, în timp, prea standardizate și mai puțin utile. De exemplu, anumite aspecte pot fi considerate aspecte-cheie de audit într-un anumit sector de activitate, pentru mai multe entități, ca urmare a circumstanțelor din sectorul de activitate respectiv sau a complexității implicite a raportării financiare. Atunci când se descrie motivul pentru care auditorul a considerat aspectul ca

³¹ A se vedea punctul A3 din ISA 570 (Revizuit).

având o importanță deosebită, poate fi util ca auditorul să evidențieze caracteristicile specifice entității (de exemplu, circumstanțele care au afectat raționamentele aferente situațiilor financiare din perioada curentă), pentru a realiza o descriere mai relevantă pentru utilizatorii vizați. Acestea pot fi importante, de asemenea, pentru descrierea unui aspect-cheie de audit care se repetă în mai multe perioade.

A45. Descrierea poate face referire și la principalele considerente care au determinat auditorul, în circumstanțele auditului, să decidă că aspectul are o importanță deosebită, de exemplu:

- Condițiile economice care au afectat capacitatea auditorului de a obține probe de audit, de exemplu, piețe nelichide pentru anumite instrumente financiare.
- Politicile contabile noi sau în curs de elaborare, de exemplu, aspecte specifice entității sau sectorului de activitate cu privire la care echipa misiunii s-a consultat cu firma.
- Modificările strategiei entității sau ale modelului de afaceri al acesteia, care au avut un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

Modul în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului (A se vedea punctul 13 (b))

A46. Nivelul de detaliu ce urmează să fie furnizat în raportul auditorului pentru a descrie modul în care un aspect-cheie de audit a fost tratat în cadrul auditului este o problemă de raționament profesional. În conformitate cu punctul 13 (b), auditorul poate descrie:

- Caracteristicile reacției sau abordării auditorului care au avut o relevanță deosebită pentru aspectul respectiv, sau au fost specifice riscului de denaturare semnificativă evaluat,
- O scurtă prezentare a procedurilor aplicate,
- O indicație privind rezultatul procedurilor auditorului sau
- Observații-cheie cu privire la aspect,

ori o combinație a acestor elemente.

Legislația, reglementările sau standardele naționale de audit pot să prevadă o anumită formă sau un anumit conținut pentru descrierea unui aspect-cheie de audit sau pot să specifice includerea unuia sau a mai multora dintre aceste elemente.

A47. Pentru ca utilizatorii vizați să înțeleagă importanța unui aspect-cheie de audit în contextul auditului situațiilor financiare ca întreg, precum și relația dintre aspectele-cheie de audit și alte elemente ale raportului auditorului, inclusiv opinia auditorului, este posibil să fie necesar să se acorde atenție limbajului utilizat în descrierea unui aspect-cheie de audit, astfel încât acesta:

- Să nu sugereze că aspectul nu a fost soluționat corespunzător de către auditor atunci când și-a format opinia cu privire la situațiile financiare.

- Să facă o legătură directă între aspect și circumstanțele specifice ale entității, evitând, în același timp, un limbaj generic sau standardizat.
 - Să țină cont de modul în care este tratat aspectul în prezentările de informații aferente din situațiile financiare, dacă este cazul.
 - Să nu conțină sau să nu sugereze opinii distincte cu privire la elemente separate din situațiile financiare.
- A48. Descrierea caracteristicilor reacției sau abordării auditorului în raport cu un aspect, în special atunci când abordarea de audit a presupus o adaptare semnificativă în funcție de faptele și circumstanțele entității, poate fi utilă pentru înțelegerea de către utilizatorii vizați a circumstanțelor neobișnuite și a raționamentelor semnificative ale auditorului necesare pentru a trata riscul de denaturare semnificativă. În plus, este posibil ca abordarea de audit dintr-o anumită perioadă să fi fost influențată de circumstanțele specifice entității, de condițiile economice sau de evoluțiile din sectorul de activitate. De asemenea, poate fi util ca auditorul să facă referire la natura și amploarea comunicării cu persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la respectivul aspect.
- A49. De exemplu, atunci când se descrie abordarea auditorului cu privire la o estimare contabilă care a fost identificată ca având o incertitudine ridicată a estimării, cum este cazul evaluării instrumentelor financiare complexe, auditorul poate dori să evidențieze faptul că a angajat sau a contractat un expert al auditorului. O astfel de referire la utilizarea unui expert al auditorului nu reduce responsabilitatea auditorului pentru opinia cu privire la situațiile financiare și, prin urmare, nu este inconsecventă cu punctele 14-15 din ISA 620.³²
- A50. Pot exista dificultăți în descrierea procedurilor auditorului, în special în cazul unor secțiuni complexe ale auditului, care presupun utilizarea raționamentului profesional. În special, poate fi dificil ca procedurile efectuate să fie rezumate într-un mod succint, care să comunice adecvat natura și amploarea răspunsului auditorului la riscul de denaturare semnificativă evaluat, precum și raționamentele semnificative ale auditorului implicate. Cu toate acestea, auditorul poate considera necesar să descrie anumite proceduri efectuate, pentru a comunica modul în care aspectul respectiv a fost tratat în cadrul auditului. O astfel de descriere poate fi realizată, de obicei, la un nivel general, mai degrabă decât prin includerea unei descrieri detaliate a procedurilor.
- A51. Așa cum se menționează la punctul A46, auditorul poate oferi, de asemenea, în descrierea aspectului-cheie de audit din raportul auditorului, o indicație cu privire la rezultatul răspunsului auditorului. Totuși, dacă procedează astfel, auditorul trebuie să fie atent să nu dea impresia că descrierea exprimă o opinie distinctă cu privire la un aspect-cheie de audit individual sau că aceasta poate pune la îndoială, în orice fel, opinia auditorului cu privire la situațiile financiare ca întreg.

32 ISA 620, Utilizarea activității unui expert al auditorului.

Circumstanțe în care un aspect ce a fost determinat a fi un aspect-cheie de audit nu este comunicat în raportul auditorului (A se vedea punctul 14)

- A52. Legislația sau reglementările pot împiedica prezentarea publică, fie de către conducere, fie de către auditor, a unui aspect specific determinat a fi aspect-cheie de audit. De exemplu, legile sau reglementările pot interzice în mod specific orice comunicare publică ce ar putea aduce prejudicii unei investigații desfășurate de o autoritate competentă cu privire la un act ilegal sau la un act suspectat a fi ilegal (de exemplu, aspecte care au sau par a avea legătură cu spălarea banilor).
- A53. Așa cum se indică la punctul 14 (b), se întâmplă extrem de rar ca un aspect determinat a fi aspect-cheie de audit să nu poată fi comunicat în raportul auditorului. Aceasta se explică prin faptul că se presupune că există un beneficiu pentru interesul public în oferirea unei mai mari transparențe cu privire la audit pentru utilizatorii vizați. În consecință, decizia de a nu comunica un aspect-cheie de audit este adecvată numai în cazurile în care consecințele negative pentru entitate sau pentru public ale acestei comunicări sunt considerate atât de semnificative încât se poate preconiza în mod rezonabil că acestea depășesc beneficiile pentru interesul public generate de comunicarea aspectului.
- A54. Decizia de a nu comunica un aspect-cheie de audit ține cont de faptele și circumstanțele aferente aspectului. Comunicarea cu conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta ajută auditorul să înțeleagă opiniile conducerii cu privire la importanța consecințelor negative care ar putea apărea ca urmare a comunicării cu privire la un aspect. În special, comunicarea cu conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta îi oferă informații auditorului atunci când acesta decide dacă să comunice sau nu aspectul, astfel:
- Ajută auditorul să înțeleagă de ce aspectul nu a fost prezentat public de către entitate (de exemplu, dacă legislația, reglementările sau anumite cadre de raportare financiară permit prezentarea cu întârziere sau neprezentarea aspectului), precum și opiniile conducerii cu privire la eventualele consecințe negative ale prezentării. Conducerea poate să atragă atenția asupra anumitor aspecte din lege sau din reglementări, ori din alte surse normative care ar putea fi relevante pentru analiza consecințelor negative (de exemplu, astfel de aspecte ar putea include afectarea negocierilor comerciale sau a poziției concurențiale a entității). Cu toate acestea, doar opiniile conducerii cu privire la consecințele negative nu elimină necesitatea determinării de către auditor a măsurii în care se poate preconiza în mod rezonabil că o comunicare în conformitate cu punctul 14 (b) va avea consecințe negative care depășesc beneficiile pentru interesul public.
 - Evidențiază măsura în care s-a comunicat cu autoritățile competente de reglementare, aplicare sau supraveghere cu privire la aspectul respectiv și, în special, dacă astfel de discuții par să susțină aserțiunile conducerii cu privire la motivul pentru care prezentarea publică a aspectului nu este adecvată.

- Permite auditorului, atunci când este cazul, să încurajeze conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta să prezinte public informații relevante cu privire la aspect. Acest lucru este posibil, în special, atunci când preocupările cu privire la comunicare ale conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta sunt limitate la anumite caracteristici ale aspectului, cum ar fi faptul că anumite informații referitoare la aspect pot fi mai puțin sensibile și ar putea fi comunicate.

De asemenea, auditorul poate considera că este necesar să obțină o declarație scrisă din partea conducerii referitoare la motivul pentru care prezentarea publică a aspectului nu este adecvată, inclusiv opinia conducerii cu privire la importanța consecințelor negative care ar putea apărea ca urmare a unei astfel de comunicări.

- A55. Poate fi necesar, de asemenea, ca auditorul să ia în considerare implicațiile comunicării unui aspect determinat a fi aspect-cheie de audit din perspectiva cerințelor etice relevante. În plus, legislația sau reglementările pot impune auditorului să comunice cu autoritățile competente de reglementare, aplicare sau supraveghere cu privire la aspect, indiferent dacă acesta este comunicat sau nu în raportul auditorului. O astfel de comunicare poate fi utilă și pentru a oferi informații auditorului atunci când acesta analizează consecințele negative care ar putea apărea ca urmare a comunicării aspectului.
- A56. Chestiunile luate în considerare de către auditor atunci când decide să nu comunice un aspect sunt complexe și presupun un raționament semnificativ din partea auditorului. În consecință, auditorul poate considera adecvat să obțină consiliere juridică.

Forma și conținutul secțiunii Aspecte-cheie de audit în alte circumstanțe (A se vedea punctul 16)

- A57. Cerința de la punctul 16 se aplică în trei circumstanțe:
- (a) Auditorul stabilește, în conformitate cu punctul 10, că nu există aspecte-cheie de audit (a se vedea punctul A59).
 - (b) Auditorul stabilește, în conformitate cu punctul 14, că un aspect-cheie de audit nu va fi comunicat în raportul auditorului și nu au fost identificate alte aspecte ca fiind aspecte-cheie de audit.
 - (c) Singurele aspecte considerate aspecte-cheie de audit sunt cele comunicate în conformitate cu punctul 15.
- A58. Următorul exemplu ilustrează prezentarea din raportul auditorului în cazul în care auditorul a stabilit că nu există aspecte-cheie de audit ce trebuie comunicate:

Aspecte-cheie de audit

[Cu excepția aspectului descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve (contrare)* sau în secțiunea *Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității*], am stabilit că nu există [alte] aspecte-cheie de audit ce trebuie comunicate în raportul nostru.

A59. Determinarea aspectelor-cheie de audit presupune realizarea unui raționament cu privire la importanța relativă a aspectelor care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului. Prin urmare, se întâmplă rareori ca auditorul unui set complet de situații financiare cu scop general ale unei entități cotate să nu determine cel puțin un aspect-cheie de audit ce trebuie comunicat în raportul auditorului, dintre aspectele despre care s-a discutat cu persoanele responsabile cu guvernarea. Totuși, în anumite circumstanțe limitate (de exemplu, pentru o entitate cotate care are operațiuni foarte limitate), auditorul poate stabili că nu există aspecte-cheie de audit în conformitate cu punctul 10, deoarece nu există aspecte care să fi necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea (A se vedea punctul 17)

A60. ISA 260 (Revizuit) impune auditorului să comunice cu persoanele responsabile cu guvernarea în timp util.³³ Plasarea în timp adecvată pentru comunicările cu privire la aspectele-cheie de audit variază în funcție de circumstanțele misiunii. Totuși, auditorul poate comunica păreri preliminare cu privire la aspectele-cheie de audit atunci când discută aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, existând posibilitatea de a discuta suplimentar aceste aspecte și ulterior, atunci când comunică cu privire la constatările auditului. Această metodă poate fi utilă pentru diminuarea provocărilor practice legate de încercarea de a susține un dialog bilateral intens cu privire la aspectele-cheie de audit la momentul finalizării situațiilor financiare în vederea emiterii.

A61. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea le permite acestora să fie informate cu privire la aspectele-cheie de audit pe care auditorul intenționează să le comunice în raportul auditorului și le oferă ocazia de a obține clarificări suplimentare, atunci când este necesar. Auditorul poate considera util să ofere persoanelor responsabile cu guvernarea o formă preliminară a raportului auditorului pentru a facilita această discuție. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea reprezintă o recunoaștere a rolului important al acestora în supravegherea procesului de raportare financiară și oferă persoanelor responsabile cu guvernarea ocazia de a înțelege fundamentul deciziilor auditorului în ceea ce privește aspectele-cheie de audit și modul în care aceste aspecte vor fi descrise în raportul auditorului. De asemenea, aceasta permite persoanelor responsabile cu guvernarea să analizeze dacă ar fi utile prezentări noi sau extinse, având în vedere că aceste aspecte vor fi comunicate în raportul auditorului.

A62. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea prevăzută de punctul 17 (a) tratează, de asemenea, circumstanțele extrem de rare în care un aspect considerat a fi un aspect-cheie de audit nu este comunicat în raportul auditorului (a se vedea punctele 14 și A54).

A63. Cerința de la punctul 17 (b) privind comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea atunci când auditorul a stabilit că nu există aspecte-cheie de

33 ISA 260 (Revizuit), punctul 21.

audit care să fie comunicate în raportul auditorului îi poate oferi auditorului oportunitatea de a purta discuții suplimentare cu alte persoane familiarizate cu auditul și cu aspectele semnificative care ar fi putut apărea (inclusiv cu partenerul de revizuire a controlului de calitate al misiunii, atunci când a fost desemnată o astfel de persoană). Aceste discuții pot determina auditorul să își reevalueze decizia conform căreia nu există aspecte-cheie de audit.

Documentarea (A se vedea punctul 18)

- A64. Punctul 8 din ISA 230 impune auditorului să întocmească o documentație de audit suficientă pentru a permite unui auditor cu experiență, care nu a avut nicio legătură anterioară cu auditul, să înțeleagă, printre altele, raționamentele profesionale semnificative. În contextul aspectelor-cheie de audit, aceste raționamente profesionale includ determinarea, dintre aspectele despre care s-a discutat cu persoanele responsabile cu guvernarea, a acelor aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului, precum și a măsurii în care fiecare dintre aceste aspecte este sau nu un aspect-cheie de audit. Este probabil ca raționamentele auditorului în această privință să fie susținute de documentarea comunicărilor auditorului cu persoanele responsabile cu guvernarea, de documentația de audit cu privire la fiecare aspect individual (a se vedea punctul A39), precum și de alte documentații de audit specifice privind aspectele semnificative care au apărut în decursul auditului (de exemplu, un Memorandum de finalizare a auditului). Totuși, prezentul ISA nu impune auditorului să documenteze motivul pentru care alte aspecte despre care s-a comunicat cu persoanele responsabile cu guvernarea nu au fost aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 705 (REVIZUIT)

MODIFICĂRI ALE OPINIEI DIN RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1
Tipuri de opinii modificate	2
Data intrării în vigoare	3
Obiectiv	4
Definiții	5
Cerințe	
Circumstanțe în care este necesară o modificare a opiniei auditorului ...	6
Stabilirea tipului de modificare a opiniei auditorului	7–15
Forma și conținutul raportului auditorului, atunci când opinia este modificată	16–29
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta	30
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Tipuri de opinii modificate	A1
Circumstanțe în care este necesară o modificare a opiniei auditorului ...	A2–A12
Stabilirea tipului de modificare a opiniei auditorului.....	A13–A16
Forma și conținutul raportului auditorului, atunci când opinia este modificată	A17–A26
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta	A27
Anexă: Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu modificări ale opiniei	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 705 (Revizuit) *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*, trebuie citit în paralel cu ISA 200 *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a emite un raport adecvat în circumstanțele în care, la formarea unei opinii în conformitate cu ISA 700 (Revizuit),¹ auditorul concluzionează că este necesară o modificare a opiniei auditorului asupra situațiilor financiare. Prezentul ISA tratează, de asemenea, modul în care forma și conținutul raportului auditorului sunt afectate de exprimarea de către auditor a unei opinii modificate. În toate cazurile, se aplică cerințele de raportare din ISA 700 (Revizuit) și acestea nu sunt repetate în prezentul ISA decât în cazul în care sunt tratate sau modificate în mod explicit de cerințele prezentului ISA.

Tipuri de opinii modificate

2. Prezentul ISA stabilește trei tipuri de opinii modificate, respectiv o opinie cu rezerve, o opinie contrară și imposibilitatea exprimării unei opinii. Decizia cu privire la ce tip de opinie modificată este adecvată depinde de:
 - (a) Natura aspectului care determină modificarea, și anume dacă situațiile financiare sunt denaturate semnificativ sau, în cazul în care nu s-au putut obține probe de audit suficiente și adecvate, dacă ar putea fi denaturate semnificativ și
 - (b) Raționamentul auditorului cu privire la caracterul generalizat al efectelor sau posibilelor efecte ale aspectului respectiv asupra situațiilor financiare. (A se vedea punctul A1)

Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016, sau ulterior acestei date.

Obiectiv

4. Obiectivul auditorului este de a exprima clar o opinie modificată corespunzător, cu privire la situațiile financiare, care este necesară atunci când:
 - (a) Auditorul concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare ca întreg nu sunt lipsite de denaturări semnificative, sau
 - (b) Auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative.

Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Generalizat – Un termen utilizat, în contextul denaturărilor, pentru a descrie efectele denaturărilor asupra situațiilor financiare sau posibilele

¹ ISA 700 (Revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.

efecte ale denaturărilor asupra situațiilor financiare, dacă există, care nu au fost detectate din cauza imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate. Efectele generalizate asupra situațiilor financiare sunt acelea care, potrivit raționamentului auditorului:

- (i) Nu sunt limitate la elemente, conturi sau aspecte specifice ale situațiilor financiare,
 - (ii) Dacă sunt astfel limitate, reprezintă sau ar putea reprezenta o parte substanțială din situațiile financiare sau
 - (iii) În legătură cu prezentările de informații, sunt fundamentale pentru înțelegerea situațiilor financiare de către utilizatori.
- (b) Opinie modificată – O opinie cu rezerve, o opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare.

Cerințe

Circumstanțe în care este necesară o modificare a opiniei auditorului

6. Auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului atunci când:
- (a) Auditorul concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare ca întreg nu sunt lipsite de denaturări semnificative, sau (A se vedea punctele A2-A7)
 - (b) Auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative. (A se vedea punctele A8-A12)

Stabilirea tipului de modificare a opiniei auditorului

Opinie cu rezerve

7. Auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve atunci când:
- (a) După ce a obținut probe de audit suficiente și adecvate, auditorul concluzionează că, individual sau colectiv, denaturările sunt semnificative, dar nu generalizate în situațiile financiare, sau
 - (b) Auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia, însă concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă acestea există, ar putea fi semnificative, dar nu generalizate.

Opinie contrară

8. Auditorul trebuie să exprime o opinie contrară atunci când, după ce a obținut probe de audit suficiente și adecvate, concluzionează că, individual sau colectiv, denaturările sunt atât semnificative, cât și generalizate la nivelul situațiilor financiare.

Imposibilitatea exprimării unei opinii

9. Auditorul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei opinii atunci când nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia și concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă acestea există, ar putea fi atât semnificative, cât și generalizate.
10. Auditorul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei opinii atunci când, în situații extrem de rare care implică incertitudini multiple, concluzionează că, deși a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la fiecare dintre incertitudinile individuale, nu este posibil să își formeze o opinie asupra situațiilor financiare din cauza posibilei interacțiuni dintre incertitudini și a potențialului lor efect cumulativ asupra situațiilor financiare.

Consecința imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate din cauza unei limitări impuse de conducere după ce auditorul a acceptat misiunea

11. Dacă, după acceptarea misiunii, auditorul constată că asupra ariei de aplicare a auditului a fost impusă de către conducere o limitare despre care auditorul consideră că este probabil să aibă drept rezultat necesitatea de a exprima o opinie cu rezerve, sau de a declara imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare, auditorul trebuie să solicite conducerii să elimine limitarea.
12. În cazul în care conducerea refuză să elimine limitarea la care se face referire la punctul 11 din prezentul ISA, auditorul trebuie să comunice acest aspect persoanelor responsabile cu guvernarea, cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în conducerea entității² și să stabilească dacă este posibil să efectueze proceduri de audit alternative pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate.
13. În cazul în care auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să stabilească implicațiile, după cum urmează:
 - (a) Dacă auditorul concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă acestea există, ar putea fi semnificative, dar nu generalizate, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve, sau
 - (b) Dacă auditorul concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă acestea există, ar putea fi atât semnificative, cât și generalizate, astfel încât o opinie cu rezerve ar fi inadecvată pentru a comunica gravitatea situației, auditorul trebuie:
 - (i) Să se retragă din misiunea de audit în cazul în care acest lucru este practicabil și posibil conform legilor sau reglementărilor aplicabile, sau (A se vedea punctul A13)
 - (ii) Dacă retragerea din misiunea de audit înainte de emiterea raportului auditorului nu este practicabilă sau posibilă, să declare

² ISA 260 (Revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea, punctul 13.

că se află în imposibilitatea de a își exprima o opinie asupra situațiilor financiare. (A se vedea punctul A14)

14. Dacă auditorul se retrage din misiune așa cum prevede punctul 13 (b) (i), înainte de a se retrage, auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea orice aspecte cu privire la denaturările identificate pe parcursul auditului care ar fi determinat o modificare a opiniei. (A se vedea punctul A15)

Alte considerente cu privire la o opinie contrară sau la imposibilitatea exprimării unei opinii

15. Atunci când auditorul consideră că este necesar să exprime o opinie contrară sau să declare că se află în imposibilitatea de a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare ca întreg, raportul auditorului nu trebuie să includă și o opinie nemodificată în raport cu același cadru de raportare financiară asupra unei situații financiare individuale, sau asupra unuia sau mai multor elemente specifice, conturi sau aspecte ale unei situații financiare. Includerea unei astfel de opinii nemodificate în același raport³ în aceste circumstanțe ar contrazice opinia contrară a auditorului sau imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare ca întreg. (A se vedea punctul A16)

Forma și conținutul raportului auditorului, atunci când opinia este modificată

Opinia auditorului

16. Atunci când auditorul modifică opinia de audit, acesta trebuie să utilizeze pentru secțiunea Opinie subtitlul „Opinie cu rezerve”, „Opinie contrară” sau „Imposibilitatea exprimării unei opinii”, după caz. (A se vedea punctele A17-A19)

Opinie cu rezerve

17. Atunci când exprimă o opinie cu rezerve din cauza unei denaturări semnificative în situațiile financiare, auditorul trebuie să specifice că, în opinia auditorului, cu excepția efectelor aspectului (aspectelor) descris(e) în secțiunea Baza opiniei cu rezerve:
- (a) Atunci când raportează în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau oferă o imagine fidelă cu privire la) [...], în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil], sau
 - (b) Atunci când raportează potrivit unui cadru de conformitate, situațiile financiare anexate au fost întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil].

3 ISA 805 ((Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor unei situații financiare tratează circumstanțele în care auditorul a fost contractat pentru a exprima o opinie distinctă asupra unuia sau mai multor elemente, conturi sau aspecte specifice ale unei situații financiare.

Atunci când modificarea apare deoarece nu s-au putut obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să utilizeze fraza corespunzătoare „cu excepția efectelor posibile ale aspectului (aspectelor)...” pentru opinia modificată. (A se vedea punctul A20)

Opinie contrară

18. Atunci când exprimă o opinie contrară, auditorul trebuie să specifice că, în opinia auditorului, ca urmare a importanței aspectului (aspectelor) descris(e) în secțiunea Baza opiniei contrare:
- (a) Atunci când raportează în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, situațiile financiare anexate nu prezintă fidel (sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la) [...], în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil], sau
 - (b) Atunci când raportează potrivit unui cadru de conformitate, situațiile financiare anexate nu au fost întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil].

Imposibilitatea exprimării unei opinii

19. Atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii deoarece nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie:
- (a) Să specifice că nu exprimă o opinie cu privire la situațiile financiare anexate,
 - (b) Să specifice că, din cauza importanței aspectului (aspectelor) descris(e) în secțiunea Baza imposibilității exprimării unei opinii, auditorul nu a putut să obțină probe de audit suficiente și adecvate care să ofere o bază pentru o opinie de audit cu privire la situațiile financiare și
 - (c) Să modifice declarația prevăzută la punctul 24 (b) din ISA 700 (Revizuit), care arată că situațiile financiare au fost auditate, astfel încât să precizeze că auditorul a fost contractat pentru a audita situațiile financiare.

Baza opiniei

20. Atunci când auditorul modifică opinia cu privire la situațiile financiare, auditorul trebuie, pe lângă elementele specifice prevăzute de ISA 700 (Revizuit): (A se vedea punctul A21)
- (a) Să modifice titlul „Baza opiniei” prevăzut la punctul 28 din ISA 700 (Revizuit) în „Baza opiniei cu rezerve”, „Baza opiniei contrare” sau „Baza imposibilității exprimării unei opinii”, după caz, și
 - (b) Să includă în această secțiune o descriere a aspectului care a determinat modificarea.
21. În cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare care are legătură cu anumite sume din situațiile financiare (inclusiv prezentările de

informații cantitative), auditorul trebuie să includă în secțiunea Baza opiniei o descriere și o cuantificare a efectelor financiare ale denaturării, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil. Dacă nu este posibilă cuantificarea efectelor financiare, auditorul trebuie să specifice acest lucru în această secțiune. (A se vedea punctul A22)

22. În cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare care are legătură cu prezentările de informații calitative, auditorul trebuie să includă în secțiunea Baza opiniei o explicație privind modul în care prezentările respective sunt denaturate.
23. În cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare care are legătură cu neprezentarea unor informații pentru care se prevede prezentarea, auditorul trebuie:
 - (a) Să discute neprezentarea informațiilor respective cu persoanele responsabile cu guvernanta,
 - (b) Să descrie în secțiunea Baza opiniei natura informațiilor omise și
 - (c) Să includă prezentările omise, acolo unde este posibil și auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la informațiile omise, cu excepția cazului în care acest lucru este interzis prin legislație sau reglementări. (A se vedea punctul A23)
24. În cazul în care modificarea apare deoarece nu au putut fi obținute probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să includă în secțiunea Baza opiniei motivele pentru care acestea nu au putut fi obținute.
25. Atunci când exprimă o opinie cu rezerve sau contrară, auditorul trebuie să modifice declarația prevăzută de punctul 28 (d) din ISA 700 (Revizuit) privind măsura în care probele de audit obținute sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia auditorului, astfel încât aceasta să includă cuvintele „cu rezerve” sau „contrară”, după caz.
26. Atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, raportul auditorului nu trebuie să includă elementele prevăzute la punctul 28 (b) și (d) din ISA 700 (Revizuit). Aceste elemente sunt:
 - (a) O referință la secțiunea din raportul auditorului în care sunt descrise responsabilitățile auditorului și
 - (b) O declarație cu privire la măsura în care probele de audit obținute sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia auditorului.
27. Chiar dacă auditorul a exprimat o opinie contrară sau a declarat că se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, auditorul trebuie să descrie în secțiunea Baza opiniei motivele pentru oricare alte aspecte cunoscute de auditor care ar fi impus o modificare a opiniei, precum și efectele acestora. (A se vedea punctul A24)

Descrierea responsabilităților auditorului în auditul situațiilor financiare atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare

28. Atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare deoarece nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să modifice descrierea responsabilităților auditorului, prevăzută la punctele 39-41 din ISA 700 (Revizuit) pentru a include exclusiv următoarele: (A se vedea punctul A25)
- (a) O declarație că responsabilitatea auditorului este de a desfășura un audit al situațiilor financiare ale entității în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și de a emite un raport al auditorului,
 - (b) O declarație că, din cauza aspectului (aspectelor) descris(e) în secțiunea Baza imposibilității exprimării unei opinii, auditorul nu a putut totuși să obțină probe de audit suficiente și adecvate care să ofere o bază pentru o opinie de audit cu privire la situațiile financiare și
 - (c) Declarația privind independența și alte responsabilități privind etica ale auditorului prevăzută la punctul 28 (c) din ISA 700 (Revizuit).

Considerente atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare

29. În cazul în care auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, raportul auditorului nu trebuie să includă o secțiune privind Aspecte-cheie de audit în conformitate cu ISA 701, sau o secțiune privind Alte informații în conformitate cu ISA 720 (Revizuit), cu excepția cazului în care acest lucru este prevăzut de legislație sau reglementări).^{4,5} (A se vedea punctul A26)

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

30. Atunci când auditorul preconizează că va modifica opinia din raportul auditorului, acesta trebuie să comunice cu persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la circumstanțele care au dus la modificarea preconizată și cu privire la formularea modificării. (A se vedea punctul A27)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Tipuri de opinii modificate (A se vedea punctul 2)

- A1. Tabelul de mai jos ilustrează modul în care raționamentul auditorului cu privire la natura aspectului care generează modificarea și la caracterul

4 ISA 701, Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent, punctele 11-13.
5 ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații, punctul A54.

generalizat al efectelor sau al posibilelor sale efecte asupra situațiilor financiare afectează tipul de opinie ce urmează a fi exprimată.

<i>Natura aspectului care determină modificarea</i>	<i>Raționamentul auditorului cu privire la caracterul generalizat al efectelor sau posibilelor efecte ale aspectului respectiv asupra situațiilor financiare</i>	
	<i>Semnificativ, dar nu generalizat</i>	<i>Semnificativ și generalizat</i>
Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ	Opinie cu rezerve	Opinie contrară
Nu au putut fi obținute probe de audit suficiente și adecvate	Opinie cu rezerve	Imposibilitatea exprimării unei opinii

Circumstanțe în care este necesară o modificare a opiniei auditorului

Natura denaturărilor semnificative (A se vedea punctul 6 (a))

- A2. ISA 700 (Revizuit) prevede ca auditorul, în vederea formării unei opinii asupra situațiilor financiare, să concluzioneze dacă a fost obținută o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative.⁶ Această concluzie ia în considerare evaluarea auditorului cu privire la impactul denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare, în conformitate cu ISA 450.⁷
- A3. ISA 450 definește o denaturare drept o diferență între valoarea raportată, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element în situațiile financiare și valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea prevăzută pentru respectivul element pentru a fi în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Prin urmare, o denaturare semnificativă a situațiilor financiare poate apărea în legătură cu:
- Gradul de adecvare al politicilor contabile selectate,
 - Aplicarea politicilor contabile selectate, sau
 - Gradul de adecvare sau corectitudinea prezentărilor din situațiile financiare.

Gradul de adecvare al politicilor contabile selectate

- A4. În legătură cu gradul de adecvare al politicilor contabile selectate de conducere pot apărea denaturări semnificative ale situațiilor financiare, de exemplu, atunci când:

6 ISA 700 (Revizuit), punctul 11.

7 ISA 450, Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului, punctul 11.

- (a) Politicile contabile selectate nu sunt consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil,
- (b) Situațiile financiare nu descriu în mod corect o politică contabilă cu privire la un element semnificativ din situația poziției financiare, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii ori situația fluxurilor de trezorerie, sau
- (c) Situațiile financiare nu prezintă informații despre tranzacțiile și evenimentele respective într-o manieră care să realizeze o prezentare fidelă.

A5. De multe ori, cadrele de raportare financiară conțin cerințe cu privire la contabilizarea și prezentarea modificărilor din politicile contabile. În cazul în care entitatea a modificat selecția de politici contabile semnificative, poate apărea o denaturare semnificativă a situațiilor financiare atunci când entitatea nu s-a conformat acelor cerințe.

Aplicarea politicilor contabile selectate

A6. În legătură cu aplicarea politicilor contabile selectate pot apărea denaturări semnificative ale situațiilor financiare:

- (a) Atunci când conducerea nu a aplicat politicile contabile selectate în concordanță cu cadrul de raportare financiară, inclusiv atunci când conducerea nu a aplicat politicile contabile selectate în mod consecvent de la o perioadă la alta sau pentru evenimente și tranzacții similare (consecvență în aplicare), sau
- (b) Din cauza metodei de aplicare a politicilor contabile selectate (cum ar fi o eroare neintenționată în aplicare).

Gradul de adecvare sau corectitudinea prezentărilor din situațiile financiare

A7. În legătură cu gradul de adecvare sau corectitudinea prezentărilor din situațiile financiare, pot apărea denaturări semnificative ale situațiilor financiare atunci când:

- (a) Situațiile financiare nu includ toate prezentările de informații prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil,
- (b) Prezentările de informații din situațiile financiare nu sunt făcute în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, sau
- (c) Situațiile financiare nu oferă prezentările de informații suplimentare necesare în vederea realizării unei prezentări fidele, în afară de prezentările de informații prevăzute în mod specific de cadrul de raportare financiară aplicabil.

Punctul A13 din ISA 450 oferă exemple suplimentare de denaturări semnificative care pot apărea în prezentările calitative de informații.

Natura imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate (A se vedea punctul 6 (b))

- A8. Faptul că auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate (denumit și limitarea ariei de aplicare a auditului) poate fi o urmare:
- (a) A unor circumstanțe aflate în afara controlului entității,
 - (b) A unor circumstanțe aferente naturii sau plasării în timp a activității auditorului, sau
 - (c) A unor limitări impuse de conducere.
- A9. Imposibilitatea de a efectua o procedură specifică nu constituie o limitare a ariei de aplicare a auditului dacă auditorul poate obține probe de audit suficiente și adecvate efectuând proceduri alternative. În cazul în care acest lucru nu este posibil, se aplică cerințele de la punctele 7 (b) și 9-10, după caz. Limitările impuse de conducere ar putea avea și alte implicații asupra auditului, de exemplu, asupra evaluării de către auditor a riscurilor de fraudă și analizei privind continuarea misiunii.
- A10. Exemplele de circumstanțe aflate în afara controlului entității includ situațiile în care:
- Registrele contabile ale entității au fost distruse.
 - Registrele contabile ale unei componente semnificative au fost reținute pe o perioadă nedeterminată de autoritățile guvernamentale.
- A11. Exemplele de circumstanțe aferente naturii sau plasării în timp a activității auditorului includ situațiile în care:
- Entității i se impune să utilizeze metoda punerii în echivalență pentru o entitate asociată, iar auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la informațiile financiare ale acesteia din urmă, pentru a putea evalua dacă metoda punerii în echivalență a fost aplicată corespunzător.
 - Momentul desemnării auditorului nu îi permite auditorului să asiste la inventarierea fizică a stocurilor.
 - Auditorul determină că nu este suficientă doar efectuarea unor proceduri de fond, dar controalele entității nu sunt eficiente.
- A12. Exemplele de situații în care nu pot fi obținute probe de audit suficiente și adecvate care apar în urma unei limitări a ariei de aplicare a auditului impuse de conducere includ situațiile în care:
- Conducerea împiedică auditorul să asiste la inventarierea fizică a stocurilor.
 - Conducerea împiedică auditorul să solicite o confirmare externă cu privire la soldurile unor conturi specifice.

Stabilirea tipului de modificare a opiniei auditorului

Consecința imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate din cauza unei limitări impuse de conducere după ce auditorul a acceptat misiunea (A se vedea punctele 13 (b) (i) – 14)

- A13. Fezabilitatea retragerii din misiunea de audit poate depinde de stadiul de realizare al misiunii la momentul în care conducerea impune limitarea ariei de aplicare. Dacă auditorul este pe punctul de a finaliza auditul, acesta poate decide ca înainte de retragere să finalizeze auditul în măsura posibilă, să declare că se află în imposibilitatea de a exprima o opinie și să explice limitarea ariei de aplicare în secțiunea Baza imposibilității exprimării opiniei.
- A14. În anumite circumstanțe, se poate ca retragerea din audit să nu fie posibilă dacă legile sau reglementările impun auditorului să continue misiunea de audit. Acesta poate fi cazul unui auditor care este desemnat pentru auditarea situațiilor financiare ale entităților din sectorul public. Același lucru se poate întâmpla și în cazul jurisdicțiilor în care auditorul este desemnat pentru a audita situațiile financiare care acoperă o anumită perioadă sau este desemnat pentru o anumită perioadă și i se interzice să se retragă înainte de finalizarea auditului situațiilor financiare respective ori înainte de sfârșitul acelei perioade, după caz. De asemenea, auditorul poate considera necesară includerea unui paragraf privind Alte aspecte în raportul auditorului.⁸
- A15. Atunci când auditorul concluzionează că este necesară retragerea din misiunea de audit din cauza unei limitări a ariei de aplicare, este posibil să existe o cerință profesională, legală sau de reglementare care să impună auditorului să comunice aspectele legate de retragerea din misiune organismelor de reglementare sau proprietarilor entității.

Alte observații cu privire la o opinie contrară sau la imposibilitatea exprimării unei opinii (A se vedea punctul 15)

- A16. Următoarele sunt exemple de circumstanțe de raportare care nu ar contrazice opinia contrară a auditorului sau imposibilitatea exprimării unei opinii:
- Exprimarea unei opinii nemodificate asupra situațiilor financiare întocmite conform unui cadru de raportare financiară dat și, în același raport, exprimarea unei opinii contrare cu privire la aceleași situații financiare conform unui cadru de raportare financiară diferit.⁹
 - Declararea imposibilității exprimării unei opinii cu privire la rezultatele operațiunilor și la fluxurile de trezorerie, acolo unde este relevant și exprimarea unei opinii nemodificate cu privire la poziția financiară (a se vedea ISA 510¹⁰). În acest caz, auditorul nu a declarat că se află în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare ca întreg.

8 ISA 706 (Revizuit), Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent, punctul A10.

9 A se vedea punctul A31 din ISA 700 (Revizuit), pentru o descriere a acestei circumstanțe.

10 ISA 510, Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale, punctul 10.

Forma și conținutul raportului auditorului, atunci când opinia este modificată*Exemple de rapoarte ale auditorului (A se vedea punctul 16)*

- A17. Exemplele 1 și 2 din Anexă conțin rapoarte ale auditorului cu o opinie cu rezerve, respectiv o opinie contrară ca urmare a faptului că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ.
- A18. Exemplul 3 din Anexă conține un raport al auditorului cu o opinie cu rezerve, ca urmare a faptului că auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate. Exemplul 4 conține o situație de imposibilitate a exprimării unei opinii ca urmare a faptului că nu au putut fi obținute probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un singur element din situațiile financiare. Exemplul 5 conține o situație de imposibilitate a exprimării unei opinii ca urmare a faptului că nu au putut fi obținute probe de audit suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare. În fiecare dintre ultimele două cazuri, efectele posibile asupra situațiilor financiare ale faptului că nu au putut fi obținute probe sunt atât semnificative, cât și generalizate. Anexele la alte ISA-uri care includ cerințe de raportare, inclusiv ISA 570 (Revizuit),¹¹ includ, de asemenea, exemple de rapoarte ale auditorului cu opinii modificate.

Opinia auditorului (A se vedea punctul 16)

- A19. Modificarea acestui titlu clarifică pentru utilizator faptul că opinia auditorului este modificată și indică tipul modificării.

Opinie cu rezerve (A se vedea punctul 17)

- A20. Atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve, nu ar fi adecvat să se utilizeze expresii precum „având în vedere explicațiile de mai sus” sau „sub rezerva” în secțiunea Opinie, deoarece acestea nu sunt suficient de clare sau de ferme.

Baza opiniei (A se vedea punctele 20, 21, 23, 27)

- A21. Consecvența în raportul auditorului ajută la facilitarea înțelegerii de către utilizatori și la identificarea circumstanțelor neobișnuite, atunci când apar. În consecință, deși s-ar putea să nu fie posibilă o formulare unitară a opiniei modificate și a descrierii motivelor modificării, este de dorit să existe consecvență atât în forma, cât și în conținutul raportului auditorului.
- A22. Un exemplu de efecte financiare ale denaturărilor semnificative pe care auditorul le poate descrie în secțiunea Baza opiniei din raportul auditorului este cuantificarea efectelor asupra impozitului pe profit, a rezultatului înainte de impozitare, a rezultatului net și a capitalurilor proprii în cazul unei supraevaluări a stocurilor.
- A23. Prezentarea informațiilor omise în secțiunea Baza opiniei nu ar fi posibilă dacă:

¹¹ ISA 570 (Revizuit), Continuitatea activității.

- (a) Prezentările de informații nu au fost întocmite de conducere sau prezentările de informații nu sunt disponibile cu ușurință, în alt mod, auditorului, sau
- (b) Potrivit raționamentului auditorului, prezentările de informații ar fi nejustificat de voluminoase față de raportul auditorului.

A24. O opinie contrară sau o imposibilitate a exprimării unei opinii care are legătură cu un aspect specific descris în secțiunea Baza opiniei nu justifică omiterea unei descrieri a altor aspecte identificate care, altminteri, ar fi necesitat o modificare a opiniei auditorului. În astfel de cazuri, prezentarea unor astfel de alte aspecte pe care auditorul le cunoaște ar putea fi relevantă pentru utilizatorii situațiilor financiare.

Descrierea responsabilităților auditorului într-un audit al situațiilor financiare atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare (A se vedea punctul 28)

A25. Atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, este mai potrivită includerea următoarelor declarații în secțiunea din raportul auditorului Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare, așa cum este ilustrat în Exemplele 4-5 din Anexa la prezentul ISA:

- Declarația prevăzută la punctul 28 (a) din ISA 700 (Revizuit), modificată pentru a preciza că responsabilitatea auditorului este de a desfășura un audit al situațiilor financiare ale entității în conformitate cu ISA-urile, și
- Declarația prevăzută la punctul 28 (c) din ISA 700 (Revizuit) referitoare la independență și alte responsabilități privind etica.

Considerente privind situația în care auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare (A se vedea punctul 29)

A26. Prezentarea motivelor pentru care auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate în secțiunea din raportul auditorului Baza imposibilității exprimării unei opinii furnizează informații utile pentru ca utilizatorii să înțeleagă de ce auditorul a declarat că se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare și poate oferi protecție împotriva acordării unei încrederi neadecvate informațiilor furnizate de acestea. Totuși, comunicarea oricăror alte aspecte-cheie de audit, în afară de aspectul (aspectele) care a(u) generat imposibilitatea exprimării unei opinii, poate sugera că situațiile financiare ca întreg sunt mai credibile în raport cu respectivele aspecte decât este adecvat în circumstanțele date și nu ar fi conștente cu declararea imposibilității exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare ca întreg. În mod similar, nu ar fi adecvată includerea unei secțiuni privind Alte informații în conformitate cu ISA 720 (Revizuit), care să facă referire la analiza realizată de auditor cu privire la concordanța acelor informații cu situațiile financiare. În consecință, punctul 29 din prezentul ISA

interzice includerea în raportul auditorului a unei secțiuni privind Aspecte-cheie de audit sau a unei secțiuni privind Alte informații atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, cu excepția cazului în care auditorului i se impune, în alt mod, prin legislație sau reglementări să comunice aspectele-cheie de audit sau să raporteze cu privire la acele informații.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta (A se vedea punctul 30)

- A27. Comunicarea către persoanele responsabile cu guvernanta a circumstanțelor care conduc la o modificare preconizată a opiniei auditorului și la formularea modificării permite:
- (a) Auditorului să informeze persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la modificarea avută în vedere (modificările avute în vedere) și la motivele (sau circumstanțele) modificării (modificărilor),
 - (b) Auditorului să solicite persoanelor responsabile cu guvernanta să-și exprime acordul cu privire la faptele aferente aspectului (aspectelor) care generează modificarea preconizată (modificările preconizate), sau să confirme ca atare aspectele care fac obiectul dezacordului cu conducerea, sau
 - (c) Persoanelor responsabile cu guvernanta să aibă oportunitatea, acolo unde este adecvat, de a oferi auditorului mai multe informații și explicații cu privire la aspectul (aspectele) care generează modificarea preconizată (modificările preconizate).

Anexă

(A se vedea punctele A17-A18, A25)

Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu modificări ale opiniei

- Exemplul 1: Un raport al auditorului care conține o opinie cu rezerve ca urmare a unei denaturări semnificative a situațiilor financiare.
- Exemplul 2: Un raport al auditorului care conține o opinie contrară ca urmare a unei denaturări semnificative a situațiilor financiare consolidate.
- Exemplul 3: Un raport al auditorului care conține o opinie cu rezerve ca urmare a faptului că auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o entitate asociată din străinătate.
- Exemplul 4: Un raport al auditorului care conține o declarație de imposibilitate a exprimării unei opinii ca urmare a faptului că auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un singur element din situațiile financiare consolidate.
- Exemplul 5: Un raport al auditorului care conține o declarație de imposibilitate a exprimării unei opinii ca urmare a faptului că auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare.

Exemplul 1 – Opinie cu rezerve ca urmare a unei denaturări semnificative a situațiilor financiare

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600¹).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210².
- Informațiile despre stocuri sunt denaturate. Denaturarea este considerată a fi semnificativă, dar nu generalizată în situațiile financiare (adică este adecvată o opinie cu rezerve).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului, iar aspectul care a condus la opinia cu rezerve asupra situațiilor financiare consolidate afectează și acele informații.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

1 ISA 600, Considerente speciale – *auditori ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*.

2 ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare³

Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția efectelor aspectului descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei cu rezerve

Stocurile Companiei sunt înregistrate în situația poziției financiare la valoarea de xxx. Conducerea nu a prezentat stocurile la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă, ci le-a prezentat doar la cost, fapt ce constituie o abatere de la IFRS-uri. Evidențele Companiei indică faptul că, în cazul în care conducerea ar fi prezentat stocurile la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă, o valoare de xxx ar fi trebuit dedusă din valoarea stocurilor pentru a le prezenta la valoarea realizabilă netă. În consecință, costul vânzărilor ar fi crescut cu xxx, iar impozitul pe profit, rezultatul net și capitalurile proprii ale acționarilor ar fi fost reduse cu xxx, xxx și respectiv xxx.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre cu rezerve.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 6 din Anexa 2 la ISA 720 (Revizuit). Ultimul paragraf din secțiunea

3 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

privind alte informații din Exemplul 6 va fi adaptat pentru a descrie aspectul specific care a condus la opinia cu rezerve care afectează, de asemenea, alte informații.]

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte. În plus față de aspectul descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve*, am determinat că aspectele descrise mai jos reprezintă aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul nostru.

[Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare⁴

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este *[numele]*.

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

4 În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernanta” cu un alt termen, care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

Exemplul 2 – Opinie contrară ca urmare a unei denaturări semnificative a situațiilor financiare consolidate

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.
- Situațiile financiare consolidate sunt denaturate semnificativ din cauza neconsolidării unei filiale. Denaturarea semnificativă este considerată a fi generalizată la nivelul situațiilor financiare consolidate. Efectele denaturării asupra situațiilor financiare consolidate nu au fost stabilite, deoarece acest lucru nu a fost posibil (adică este adecvată o opinie contrară).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Se aplică ISA 701, cu toate acestea, auditorul a determinat că nu există alte aspecte-cheie de audit în afara aspectului descris în secțiunea Baza opiniei contrare.
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului, iar aspectul care a condus la opinia contrară asupra situațiilor financiare consolidate afectează și acele informații.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare consolidate sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare consolidate, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Report cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate⁵

Opinie contrară

Am auditat situațiile financiare consolidate ale Companiei ABC și filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația consolidată a rezultatului global, situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare consolidate, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, din cauza importanței aspectului descris în secțiunea *Baza opiniei contrare* din raportul nostru, situațiile financiare consolidate anexate nu prezintă fidel (sau *nu oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară consolidată a Grupului la 31 decembrie 20X1 și nici performanța sa financiară consolidată și fluxurile sale de trezorerie consolidate pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei contrare

Așa cum se explică în Nota X, Grupul nu a consolidat filiala Compania XYZ, pe care Grupul a dobândit-o în cursul anului 20X1, deoarece nu a putut determina valorile juste ale anumitor active și datorii semnificative ale filialei la data achiziției. Prin urmare, această investiție este contabilizată la cost. Conform IFRS-urilor, Compania ar fi trebuit să consolideze această filială și să contabilizeze achiziția pe baza unor valori provizorii. În cazul în care Compania XYZ ar fi fost consolidată, multe dintre elementele din situațiile financiare consolidate anexate ar fi fost afectate semnificativ. Efectele neconsolidării asupra situațiilor financiare consolidate nu au fost stabile.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate* din raportul nostru. Suntem independenți față de Grup, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare consolidate din *[jurisdicția]*, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre contrare.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea *Exemplul 7 din Anexa 2 la ISA 720 (Revizuit)*. *Ultimul paragraf din secțiunea*

⁵ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

privind alte informații din Exemplul 7 va fi adaptat pentru a descrie aspectul specific care a condus la opinia contrară care afectează, de asemenea, alte informații.]

Aspecte-cheie de audit

Cu excepția aspectului descris în secțiunea *Baza opiniei contrare*, am stabilit că nu există alte aspecte-cheie de audit ce trebuie comunicate în raportul nostru.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare consolidate⁶

[[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este *[numele]*.

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

6 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

Exemplul 3 – Opinie cu rezerve ca urmare a faptului că auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o entitate asociată din străinătate

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.
- Auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o investiție într-o entitate asociată din străinătate. Posibilele efecte ale imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate sunt considerate a fi semnificative, dar nu generalizate în situațiile financiare consolidate (adică este adecvată o opinie cu rezerve).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului, iar aspectul care a condus la opinia cu rezerve asupra situațiilor financiare consolidate afectează și acele informații.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare consolidate sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare consolidate, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate⁷

Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare consolidate ale Companiei ABC și filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația consolidată a rezultatului global, situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare consolidate, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare consolidate anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Grupului la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară consolidată și fluxurile sale de trezorerie consolidate pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei cu rezerve

Investiția Grupului în Compania XYZ, o entitate asociată din străinătate dobândită în timpul acestui an și contabilizată prin metoda punerii în echivalență, este înregistrată la valoarea de xxx în situația consolidată a poziției financiare la 31 decembrie 20X1, iar cota-parte a lui ABC din venitul net al XYZ de xxx este inclusă în venitul lui ABC aferent exercițiului financiar încheiat la acea dată. Nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la valoarea contabilă a investiției lui ABC în XYZ la 31 decembrie 20X1 și la cota-parte a lui ABC din venitul net al XYZ pentru acest an, din cauza faptului că ne-a fost interzis accesul la informațiile financiare, conducerea și auditorii lui XYZ. În consecință, nu am fost în măsură să stabilim dacă erau necesare ajustări ale acestor valori.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate* din raportul nostru. Suntem independenți față de Grup, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare consolidate din *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre cu rezerve.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

⁷ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 6 din Anexa 2 la ISA 720 (Revizuit). Ultimul paragraf din secțiunea privind alte informații din Exemplul 6 va fi adaptat pentru a descrie aspectul specific care a condus la opinia cu rezerve care afectează, de asemenea, alte informații.]

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare consolidate din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare consolidate ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte. În plus față de aspectul descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve*, am determinat că aspectele descrise mai jos reprezintă aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul nostru.

[Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare consolidate⁸

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [numele].

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

⁸ Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

Exemplul 4 – Declarație de imposibilitate a exprimării unei opinii ca urmare a faptului că auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un singur element din situațiile financiare consolidate

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.
- Auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un singur element din situațiile financiare consolidate. Mai exact, auditorul nu a putut obține probe de audit cu privire la informațiile financiare aferente unei investiții într-o asocierie în participație care reprezintă peste 90% din activele nete ale entității. Posibilele efecte ale imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate sunt considerate a fi atât semnificative, cât și generalizate în situațiile financiare consolidate (adică este adecvată declararea imposibilității exprimării unei opinii).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare consolidate sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.
- Este necesară o descriere mai limitată a secțiunii privind responsabilitățile auditorului.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare consolidate, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate⁹

Imposibilitatea exprimării unei opinii

Am fost contractați pentru a audita situațiile financiare consolidate ale Companiei ABC și filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la 31 decembrie 20X1 și situația consolidată a rezultatului global, situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare consolidate, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

Nu exprimăm o opinie cu privire la situațiile financiare consolidate anexate ale Grupului. Din cauza importanței aspectului descris în secțiunea *Baza imposibilității exprimării unei opinii* din raportul nostru, nu am putut să obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru o opinie de audit cu privire la aceste situații financiare consolidate.

Baza imposibilității exprimării unei opinii

Investiția Grupului în asocierea în participație în Compania XYZ este înregistrată la valoarea de xxx în situația consolidată a poziției financiare a Grupului, ceea ce reprezintă peste 90% din activele nete ale Grupului la 31 decembrie 20X1. Nu ni s-a permis accesul la conducerea și la auditorii Companiei XYZ și nici la documentația de audit a auditorilor Companiei XYZ. În consecință, nu am putut stabili dacă sunt necesare ajustări cu privire la partea proporțională ce îi revine Grupului din activele Companiei XYZ pe care le controlează în comun, la partea proporțională din datoriile Companiei XYZ pentru care Grupul este responsabil în comun, la partea proporțională din veniturile și cheltuielile lui XYZ pentru exercițiul respectiv și la elementele care alcătuiesc situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare consolidate¹⁰

[[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate

Responsabilitatea noastră este de a desfășura un audit al situațiilor financiare consolidate ale Grupului în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și de a emite un raport al auditorului. Cu toate acestea, din cauza aspectului descris în secțiunea *Baza imposibilității exprimării unei opinii* din raportul nostru, nu am putut

9 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

10 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

să obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru o opinie de audit cu privire la aceste situații financiare consolidate.

Suntem independenți față de Grup, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe.

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

Exemplul 5 – Declarație de imposibilitate a exprimării unei opinii ca urmare a faptului că auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare, adică auditorul nu a putut obține probe de audit cu privire la stocurile și conturile de creanțe ale entității. Posibilele efecte ale imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate sunt considerate a fi atât semnificative, cât și generalizate în situațiile financiare.
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Este necesară o descriere mai limitată a secțiunii privind responsabilitățile auditorului.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare¹¹

Imposibilitatea exprimării unei opinii

Am fost contractați pentru a audita situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

Nu exprimăm o opinie cu privire la situațiile financiare anexate ale Companiei. Din cauza importanței aspectelor descrise în secțiunea *Baza imposibilității exprimării unei opinii* din raportul nostru, nu am putut să obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru o opinie de audit cu privire la aceste situații financiare.

Baza imposibilității exprimării unei opinii

Nu am fost numiți drept auditori ai Companiei decât după 31 decembrie 20X1 și, prin urmare, nu am asistat la inventarierea fizică a stocurilor la începutul și la sfârșitul exercițiului. Nu am putut să obținem informații convingătoare prin mijloace alternative cu privire la cantitățile de stocuri deținute la 31 decembrie 20X0 și 20X1, care sunt prezentate în situațiile poziției financiare la valoarea de xxx, respectiv la valoarea de xxx. Mai mult, introducerea unui nou sistem de evidență computerizat pentru conturile de creanțe în septembrie 20X1 a avut drept rezultat un număr ridicat de erori în conturile de creanțe. La data raportului nostru, conducerea se afla în continuare în procesul de rectificare a deficiențelor sistemului și de corectare a erorilor. Nu am putut confirma sau verifica, prin mijloace alternative, conturile de creanțe incluse în situația poziției financiare la o valoare totală de xxx la 31 decembrie 20X1. Ca rezultat al acestor aspecte, nu am putut stabili dacă este posibil să fi fost necesare ajustări cu privire la stocurile și la conturile de creanțe înregistrate sau neînregistrate, precum și la elementele care constituie situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare¹²

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Responsabilitatea noastră este de a desfășura un audit al situațiilor financiare ale Companiei în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și de a emite un

11 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

12 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

raport al auditorului. Cu toate acestea, din cauza aspectelor descrise în secțiunea *Baza imposibilității exprimării unei opinii* din raportul nostru, nu am putut să obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru o opinie de audit cu privire la aceste situații financiare.

Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]*, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe.

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 706 (REVIZUIT)

PARAGRAFELE DE EVIDENȚIERE A UNOR ASPECTE ȘI PARAGRAFELE PRIVIND ALTE ASPECTE DIN RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1–4
Data intrării în vigoare	5
Obiectiv	4
Definiții	5
Cerințe	
Paragrafele de Evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului	8–9
Paragrafele privind Alte aspecte din raportul auditorului	10–11
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta	12
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Relația dintre paragrafele de Evidențiere a unor aspecte și aspectele-cheie de audit din raportul auditorului	A1–A3
Circumstanțele în care poate fi necesar un paragraf de Evidențiere a unor aspecte	A4–A6
Includerea în raportul auditorului a unui paragraf de Evidențiere a unor aspecte	A7–A8
Paragrafele privind Alte aspecte din raportul auditorului	A9–A15
Amplasarea în raportul auditorului a paragrafelor de Evidențiere a unor aspecte și a paragrafelor privind Alte aspecte	A16–A17
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta	A18
Anexa 1: Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la paragrafele de Evidențiere a unor aspecte	
Anexa 2: Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la paragrafele privind Alte aspecte	

Anexa 3: Exemplu de raport al auditorului independent care include o secțiune privind Aspectele-cheie de audit, un paragraf de Evidențiere a unor aspecte și un paragraf privind Alte aspecte

Anexa 4: Exemplu de raport al auditorului independent care conține o opinie cu rezerve din cauza unei abateri de la cadrul de raportare financiară aplicabil și care include un paragraf de Evidențiere a unor aspecte

Standardul Internațional de Audit (ISA) 706 (Revizuit), Paragrafele de Evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind Alte aspecte din raportul auditorului independent, trebuie citit în paralel cu ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează comunicările suplimentare din raportul auditorului, atunci când auditorul consideră că este necesar să:
 - (a) Atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect sau unor aspecte prezentate sau descrise în situațiile financiare care sunt atât de importante încât acestea sunt fundamentale pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare sau
 - (b) Atragă atenția utilizatorilor asupra oricărui alt aspect sau oricăror alte aspecte decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare care sunt relevante pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului.
2. ISA 701¹ stabilește cerințe și oferă îndrumări atunci când auditorul determină aspectele-cheie de audit și le comunică în cadrul raportului auditorului. Când auditorul include o secțiune privind Aspectele-cheie de audit în cadrul raportului auditorului, prezentul ISA tratează relația dintre aspectele-cheie de audit și orice comunicări suplimentare din raportul auditorului realizate în conformitate cu prezentul ISA. (A se vedea punctele A1-A3)
3. ISA 570 (Revizuit)² și ISA 720 (Revizuit)³ stabilesc cerințe și oferă îndrumări legate de prezentarea în raportul auditorului a aspectelor legate de continuitatea activității și respectiv a altor informații.
4. Anexele 1 și 2 identifică ISA-urile care conțin cerințe specifice care impun auditorului să includă în raportul auditorului paragrafe de Evidențiere a unor aspecte sau paragrafe privind Alte aspecte. În acele circumstanțe, se aplică cerințele din prezentul ISA cu privire la forma unor astfel de paragrafe. (A se vedea punctul A4)

Data intrării în vigoare

5. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016, sau ulterior acestei date.

Obiectiv

6. După ce și-a format o opinie asupra situațiilor financiare, obiectivul auditorului este să atragă atenția utilizatorilor atunci când acest lucru este necesar potrivit raționamentului său, prin intermediul unei comunicări suplimentare clare, incluse în raportul auditorului, asupra:

1 ISA 701, Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent.

2 ISA 570 (Revizuit), Continuitatea activității.

3 ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații.

- (a) Unui aspect care, deși a fost prezentat sau descris adecvat în situațiile financiare, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare sau
- (b) După caz, oricărui alt aspect care este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului.

Definiții

7. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Paragraf de Evidențiere a unor aspecte – Un paragraf inclus în raportul auditorului care face referire la un aspect prezentat sau descris corespunzător în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare.
 - (b) Paragraf privind Alte aspecte – Un paragraf inclus în raportul auditorului care face referire la un alt aspect decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului.

Cerințe

Paragrafele de Evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului

8. Dacă auditorul consideră că este necesar să atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect prezentat sau descris în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare, auditorul trebuie să includă în raportul auditorului un paragraf de Evidențiere a unor aspecte, cu condiția ca: (A se vedea punctele A5-A6)
- (a) Auditorul să nu fie obligat să modifice opinia în conformitate cu ISA 705 (Revizuit)⁴ din cauza aspectului respectiv și
 - (b) Atunci când se aplică ISA 701, aspectul să nu fi fost considerat un aspect-cheie de audit ce trebuie comunicat în raportul auditorului. (A se vedea punctele A1-A3)
9. Atunci când auditorul include în raportul auditorului un paragraf de Evidențiere a unor aspecte, auditorul trebuie:
- (a) Să includă paragraful într-o secțiune distinctă a raportului auditorului, cu un titlu adecvat care include termenul „Evidențierea unor aspecte”,
 - (b) Să includă în paragraf o referință clară la aspectul care este evidențiat și să precizeze unde în situațiile financiare pot fi regăsite descrieri relevante care prezintă aspectul respectiv din toate punctele de vedere.

4 ISA 705 (Revizuit), Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent.

Paragraful trebuie să facă referire numai la informațiile prezentate sau descrise în situațiile financiare și

- (c) Să precizeze faptul că opinia auditorului nu este modificată ca urmare a aspectului evidențiat. (A se vedea punctele A7-A8, A16-A17)

Paragrafele privind Alte aspecte din raportul auditorului

10. Dacă auditorul consideră că este necesar să comunice un alt aspect decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului, auditorul trebuie să includă în raportul auditorului un paragraf privind Alte aspecte, cu condiția ca:
- (a) Acest lucru să nu fie interzis prin legislație sau reglementări și
- (b) Atunci când se aplică ISA 701, aspectul să nu fi fost considerat un aspect-cheie de audit ce trebuie comunicat în raportul auditorului. (A se vedea punctele A9-A14)
11. Atunci când auditorul include în raportul auditorului un paragraf privind Alte aspecte, auditorul trebuie să includă paragraful într-o secțiune distinctă, cu titlul „Alte aspecte” sau cu un alt titlu adecvat. (A se vedea punctele A15-A17)

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

12. Dacă auditorul preconizează că va include în raportul auditorului un paragraf de Evidențiere a unor aspecte sau un paragraf privind Alte aspecte, auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea această posibilitate și modul în care va fi formulat acest paragraf. (A se vedea punctul A18)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Relația dintre paragrafele de Evidențiere a unor aspecte și aspectele-cheie de audit din raportul auditorului (A se vedea punctele 2, 8 (b))

- A1. Aspectele-cheie de audit sunt definite în ISA 701 drept acele aspecte care, conform raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță în auditul situațiilor financiare ale perioadei curente. Aspectele-cheie de audit sunt selectate dintre aspectele despre care s-a comunicat cu persoanele responsabile cu guvernarea, care includ constatări semnificative rezultate din auditul situațiilor financiare ale perioadei curente.⁵ Comunicarea aspectelor-cheie de audit oferă informații suplimentare utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare pentru a-i ajuta să înțeleagă acele aspecte care, conform

5 ISA 260 (Revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea, punctul 16.

raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță în audit și care pot să îi ajute, de asemenea, să înțeleagă entitatea și chestiunile care au presupus un raționament semnificativ din partea conducerii în situațiile financiare auditate. Atunci când se aplică ISA 701, utilizarea paragrafelor de Evidențiere a unor aspecte nu reprezintă un substitut pentru descrierea aspectelor-cheie de audit individuale.

- A2. Aspectele considerate aspecte-cheie de audit în conformitate cu ISA 701 pot fi, de asemenea, conform raționamentului auditorului, fundamentale pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare. În astfel de cazuri, atunci când comunică aspectul ca pe un aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701, auditorul poate dori să evidențieze sau să atragă mai mult atenția asupra importanței relative a acestuia. Auditorul poate face acest lucru punând în evidență aspectul respectiv față de alte aspecte din secțiunea Aspecte-cheie de audit (de exemplu, prezentându-l ca primul aspect) sau incluzând informații suplimentare în descrierea aspectului-cheie de audit pentru a arăta cât de important este acesta pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare.
- A3. Poate exista un aspect care nu este considerat a fi aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701 (deoarece nu a necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului), dar care, conform raționamentului auditorului, este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare (de exemplu, un eveniment ulterior). Dacă auditorul consideră necesar să atragă atenția utilizatorilor asupra unui astfel de aspect, acesta este inclus într-un paragraf de Evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului, în conformitate cu prezentul ISA.

Circumstanțele în care poate fi necesar un paragraf de Evidențiere a unor aspecte (A se vedea punctele 4, 8)

- A4. Anexa 1 identifică ISA-urile care conțin cerințe specifice ca auditorul să includă în raportul auditorului paragrafe de Evidențiere a unor aspecte în anumite circumstanțe. Aceste circumstanțe includ:
- Cazul în care un cadru de raportare financiară prevăzut de legislație sau reglementări ar fi inacceptabil dacă nu ar fi prevăzut de legislație sau reglementări.
 - Atenționarea utilizatorilor cu privire la faptul că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.
 - Cazul în care auditorul ia cunoștință de anumite evenimente după data raportului auditorului și furnizează un raport al auditorului nou sau modificat (de exemplu, în cazul evenimentelor ulterioare).⁶
- A5. Următoarele sunt exemple de circumstanțe în care auditorul poate considera necesar să includă un paragraf de Evidențiere a unor aspecte:

6 ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctele 12 (b) și 16.

- O incertitudine cu privire la deznodământul viitor al unui litigiu sau al unei acțiuni de reglementare excepționale.
 - Un eveniment ulterior semnificativ care are loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului.⁷
 - Aplicarea anticipată (când este permisă) a unui nou standard de contabilitate care are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.
 - O catastrofă care a avut sau continuă să aibă un efect semnificativ asupra poziției financiare a entității.
- A6. Cu toate acestea, o utilizare extensivă a paragrafelor de Evidențiere a unor aspecte poate diminua eficacitatea comunicării auditorului cu privire la astfel de aspecte.

Includerea în raportul auditorului a unui paragraf de Evidențiere a unor aspecte
(A se vedea punctul 9)

- A7. Includerea în raportul auditorului a unui paragraf de Evidențiere a unor aspecte nu afectează opinia auditorului. Un paragraf de Evidențiere a unor aspecte nu reprezintă un substitut pentru:
- (a) O opinie modificată în conformitate cu ISA 705 (Revizuit) atunci când aceasta este impusă de circumstanțele unei misiuni de audit specifice,
 - (b) Prezentările de informații din situațiile financiare care trebuie realizate de către conducere în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil sau care sunt altfel necesare pentru a se realiza o prezentare fidelă sau
 - (c) Raportarea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit)⁸ atunci când există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.
- A8. Punctele A16-A17 oferă îndrumări suplimentare cu privire la amplasarea paragrafelor de Evidențiere a unor aspecte în circumstanțe specifice.

Paragrafele privind Alte aspecte din raportul auditorului (A se vedea punctele 10-11)

Circumstanțele în care poate fi necesar un paragraf privind Alte aspecte

Relevant pentru înțelegerea auditului de către utilizatori

- A9. ISA 260 (revizuit) impune auditorului să comunice cu persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, ceea ce include o comunicare cu privire la riscurile semnificative identificate de auditor.⁹ Deși aspectele legate de riscurile semnificative pot fi

7 ISA 560, punctul 6.

8 ISA 570 (Revizuit), punctele 22–23.

9 ISA 260 (Revizuit), punctul 15.

considerate aspecte-cheie de audit, este puțin probabil ca alte aspecte privind planificarea și aria de aplicare (de exemplu, aria de aplicare planificată a auditului sau aplicarea pragului de semnificație în contextul auditului) să fie aspecte-cheie de audit, având în vedere modul în care aspectele-cheie de audit sunt definite în ISA 701. Cu toate acestea, legislația sau reglementările îi pot impune auditorului să comunice în raportul auditorului aspectele privind planificarea și aria de aplicare, sau auditorul poate considera necesar să comunice astfel de aspecte într-un paragraf privind Alte aspecte.

- A10. În rarele circumstanțe în care auditorul nu se poate retrage dintr-o misiune deși efectul posibil al incapacității de obținere de probe de audit suficiente și adecvate din cauza unei limitări a ariei de aplicare a auditului impuse de către conducere este generalizat,¹⁰ auditorul poate considera necesar să includă în raportul auditorului un paragraf privind Alte aspecte pentru a explica de ce nu se poate retrage din misiune.

Relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului

- A11. Legislația, reglementările sau practicile general acceptate dintr-o jurisdicție îi pot impune sau îi pot permite auditorului să detalieze aspecte care oferă explicații suplimentare referitoare la responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare, sau la raportul auditorului cu privire la acestea. Atunci când secțiunea Alte aspecte include mai multe aspecte care, conform raționamentului auditorului, sunt relevante pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului, poate fi utilă folosirea unor subtitluri diferite pentru fiecare aspect.

- A12. Un paragraf privind Alte aspecte nu tratează circumstanțele în care auditorul are și alte responsabilități de raportare pe lângă responsabilitatea auditorului conform ISA-urilor (a se vedea secțiunea Alte responsabilități de raportare din ISA 700 (Revizuit)¹¹), sau cazurile în care auditorului i s-a solicitat să realizeze proceduri specificate suplimentare și să raporteze cu privire la acestea ori să exprime o opinie asupra unor aspecte specifice.

Raportarea cu privire la mai multe seturi de situații financiare

- A13. O entitate poate întocmi un set de situații financiare în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general (de exemplu, cadrul național) și un alt set de situații financiare în conformitate cu un alt cadru de raportare cu scop general (de exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară) și poate contracta auditorul pentru a raporta cu privire la ambele seturi de situații financiare. Dacă auditorul consideră că cele două cadre sunt acceptabile în circumstanțele respective, auditorul poate include în raportul auditorului un paragraf privind Alte aspecte, în care să se facă referire la faptul că aceeași entitate a întocmit un alt set de situații financiare în conformitate cu un alt

10 A se vedea punctul 13 (b) (ii) din ISA 705 (Revizuit) pentru o detaliere a acestei circumstanțe.

11 ISA 700 (Revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare, punctele 43-44.

cadru de raportare cu scop general și că auditorul a emis un raport pentru acele situații financiare.

Restricții cu privire la distribuirea sau utilizarea raportului auditorului

A14. Situațiile financiare întocmite cu un scop special pot fi realizate în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general deoarece utilizatorii vizați au stabilit că astfel de situații financiare cu scop general corespund nevoilor lor de informații financiare. Având în vedere că raportul auditorului vizează anumiți utilizatori, auditorul poate considera necesar în aceste circumstanțe să includă un paragraf privind Alte aspecte, în care să precizeze că raportul auditorului este destinat exclusiv utilizatorilor vizați și nu trebuie distribuit către sau utilizat de alte părți.

Includerea în raportul auditorului a unui paragraf privind Alte aspecte

A15. Conținutul unui paragraf privind Alte aspecte reflectă, în mod clar, că prezentarea sau descrierea în situațiile financiare a unui astfel de aspect suplimentar nu este obligatorie. Un paragraf privind Alte aspecte nu include informațiile pe care auditorului îi este interzis să le prezinte prin legislație, reglementări sau alte standarde profesionale, cum ar fi standarde de etică referitoare la confidențialitatea informațiilor. De asemenea, un paragraf privind Alte aspecte nu include nici informațiile care trebuie furnizate de către conducere.

Amplasarea în raportul auditorului a paragrafelor de Evidențiere a unor aspecte și a paragrafelor privind Alte aspecte (A se vedea punctele 9, 11)

A16. Amplasarea în raportul auditorului a unui paragraf de Evidențiere a unor aspecte sau a unui paragraf privind Alte aspecte depinde de natura informației care va fi comunicată și de raționamentul auditorului cu privire la importanța relativă a acestor informații pentru utilizatorii vizați, în comparație cu alte elemente ce trebuie raportate în conformitate cu ISA 700 (Revizuit). De exemplu:

Paragrafe de Evidențiere a unor aspecte

- Atunci când paragraful de Evidențiere a unor aspecte se referă la cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv circumstanțele în care auditorul consideră că acel cadru de raportare financiară prevăzut de legi sau reglementări ar fi altfel inacceptabil,¹² auditorul poate considera necesar să amplaseze paragraful imediat după secțiunea Baza opiniei, pentru a oferi un context adecvat pentru opinia auditorului.
- Atunci când în raportul auditorului este prezentată o secțiune privind Aspectele-cheie de audit, un paragraf de Evidențiere a unor aspecte poate fi prezentat fie imediat înainte de, fie imediat după secțiunea

12 De exemplu, așa cum prevede ISA 210, Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit, punctul 19, și ISA 800 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadre de raportare cu scop special, punctul 14

Aspecte-cheie de audit, pe baza raționamentului auditorului cu privire la importanța relativă a informațiilor incluse în paragraful de Evidențiere a unor aspecte. De asemenea, auditorul poate adăuga un context suplimentar titlului „Evidențierea unor aspecte”, cum ar fi „Evidențierea unor aspecte – Eveniment ulterior”, pentru a diferenția paragraful de Evidențiere a unor aspecte de aspectele individuale descrise în secțiunea Aspecte-cheie de audit.

Paragrafe privind Alte aspecte

- Atunci când în raportul auditorului este prezentată o secțiune privind Aspectele-cheie de audit și este considerat necesar și un paragraf privind Alte aspecte, auditorul poate adăuga un context suplimentar titlului „Alte aspecte”, cum ar fi „Alte aspecte – Aria de aplicare a auditului”, pentru a diferenția paragraful privind Alte aspecte de aspectele individuale descrise în secțiunea Aspecte-cheie de audit.
- Atunci când un paragraf privind Alte aspecte este inclus pentru a atrage atenția utilizatorilor asupra unui aspect referitor la Alte responsabilități de raportare tratate în raportul auditorului, paragraful poate fi inclus în secțiunea Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare.
- Atunci când este relevant pentru toate responsabilitățile auditorului sau pentru înțelegerea de către utilizatori a raportului auditorului, paragraful privind Alte aspecte poate fi inserat ca o secțiune separată care succedă Raportului cu privire la auditul situațiilor financiare și Raportului cu privire la alte cerințe legale și de reglementare.

A17. Anexa 3 reprezintă un exemplu de interacțiune între secțiunea Aspecte-cheie de audit, un paragraf de Evidențiere a unor aspecte și un paragraf privind Alte aspecte, în cazul în care toate sunt prezentate în raportul auditorului. Exemplul de raport din Anexa 4 include un paragraf de Evidențiere a unor aspecte într-un raport al auditorului pentru o entitate necotată care conține o opinie cu rezerve și pentru care nu au fost comunicate aspecte-cheie de audit.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta (A se vedea punctul 12)

A18. Comunicarea prevăzută la punctul 12 le permite persoanelor responsabile cu guvernanta să fie informate cu privire la natura oricăror aspecte specifice pe care auditorul intenționează să le evidențieze în raportul auditorului și le oferă ocazia de a obține clarificări suplimentare de la auditor atunci când este necesar. Atunci când un paragraf privind Alte aspecte referitor la un aspect specific este inclus în raportul auditorului în mod repetat la fiecare misiune succesivă, auditorul poate considera că nu este necesar să repete comunicarea în cadrul fiecărei misiuni, cu excepția cazului în care este obligat prin legislație sau reglementări să facă acest lucru.

Anexa 1

(A se vedea punctele 4, A4)

Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la paragrafele de Evidențiere a unor aspecte

Prezenta anexă identifică punctele din alte ISA-uri care impun auditorului să includă în raportul său, în anumite circumstanțe, un paragraf de Evidențiere a unor aspecte. Această listă nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor și a materialelor privind aplicarea și altor materiale explicative din ISA-uri.

- ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit* – punctul 19 (b)
- ISA 560, *Evenimente ulterioare* – punctele 12 (b) și 16
- ISA 800 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadre de raportare cu scop special* – punctul 14

Anexa 2

(A se vedea punctul 4)

Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la paragrafele privind Alte aspecte

Prezenta anexă identifică punctele din alte ISA-uri care impun auditorului să includă în raportul său, în anumite circumstanțe, un paragraf privind Alte aspecte. Această listă nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor și a materialelor privind aplicarea și altor materiale explicative din ISA-uri.

- ISA 560, *Evenimente ulterioare* – punctele 12 (b) și 16
- ISA 710, *Informații comparative – cifre comparative și situații financiare comparative* – punctele 13-14, 16-17 și 19

Anexa 3

(A se vedea punctul A17)

Exemplu de raport al auditorului independent care include o secțiune privind Aspectele-cheie de audit, un paragraf de Evidențiere a unor aspecte și un paragraf privind Alte aspecte

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- **Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600¹).**
- **Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) (un cadru de raportare cu scop general).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).**
- **Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).**
- **Între data situațiilor financiare și data raportului auditorului a avut loc un incendiu la nivelul instalațiilor de producție ale entității, care a fost prezentat de entitate ca un eveniment ulterior. Potrivit raționamentului auditorului, aspectul este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare. Aspectul nu a presupus acordarea unei atenții semnificative de către auditor în cadrul auditului situațiilor financiare din perioada curentă.**
- **Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.**

1 ISA 600, Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor).

- **Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.**
- **Sunt prezentate cifrele comparative, iar situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de către auditorul precedent. Auditorului nu îi este interzis prin legislație sau reglementări să facă referire la raportul auditorului precedent cu privire la cifrele comparative și a decis să facă acest lucru.**
- **Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.**
- **Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare²

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

2 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

Evidențierea unor aspecte³

Atragem atenția asupra Notei X la situațiile financiare, care descrie efectele unui incendiu ce a avut loc la nivelul instalațiilor de producție ale Companiei. Opinia noastră nu este modificată cu privire la acest aspect.

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte.

[Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.]

Alte aspecte

Situațiile financiare ale Companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X0 au fost auditate de către un alt auditor, care a exprimat o opinie neschimbată cu privire la aceste situații la data de 31 martie 20X1.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 la ISA 720 (Revizuit).]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare⁴

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [numele].

3 Așa cum s-a menționat la punctul A16, un paragraf de Evidențiere a unor aspecte poate fi prezentat fie imediat înainte de, fie imediat după secțiunea Aspecte-cheie de audit, pe baza raționamentului auditorului cu privire la importanța relativă a informațiilor incluse în paragraful de Evidențiere a unor aspecte.

4 În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernarea” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

PARAGRAFELE DE EVIDENȚIERE A UNOR ASPECTE ȘI PARAGRAFELE PRIVIND
ALTE ASPECTE DIN RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

*[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele,
după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]*

[Adresa auditorului]

[Data]

Anexa 4

(A se vedea punctul A8)

Exemplu de raport al auditorului independent care conține o opinie cu rezerve din cauza unei abateri de la cadrul de raportare financiară aplicabil și care include un paragraf de Evidențiere a unor aspecte

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- **Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).**
- **Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **O abatere de la cadrul de raportare financiară aplicabil a avut ca rezultat o opinie cu rezerve.**
- **Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).**
- **Între data situațiilor financiare și data raportului auditorului a avut loc un incendiu la nivelul instalațiilor de producție ale entității, care a fost prezentat de entitate ca un eveniment ulterior. Potrivit raționamentului auditorului, aspectul este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare. Aspectul nu a presupus acordarea unei atenții semnificative de către auditor în cadrul auditului situațiilor financiare din perioada curentă.**
- **Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.**
- **Auditorul nu a obținut alte informații înainte de data raportului auditorului.**
- **Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.**
- **Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Report cu privire la auditul situațiilor financiare¹

Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția efectelor aspectului descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei cu rezerve

Titlurile de valoare tranzacționabile pe termen scurt ale Companiei sunt înregistrate în situația poziției financiare la valoarea de xxx. Conducerea nu a evaluat aceste titluri la prețul pieței, ci la cost, ceea ce constituie o abatere de la IFRS-uri. Evidențele Companiei arată că, dacă titlurile de valoare ar fi fost evaluate de către conducere la prețul pieței, Compania ar fi recunoscut o pierdere nerealizată de xxx în situația rezultatului global aferentă exercițiului. Valoarea contabilă a titlurilor de valoare din situația poziției financiare ar fi fost redusă cu aceeași diferență la 31 decembrie 20X1, iar impozitul pe profit, rezultatul net și capitalurile proprii ale acționarilor ar fi fost reduse cu xxx, xxx și, respectiv, xxx.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre cu rezerve.

Evidențierea unor aspecte – Efectele unui incendiu

Atragem atenția asupra Notei X la situațiile financiare, care descrie efectele unui incendiu ce a avut loc la nivelul instalațiilor de producție ale Companiei. Opinia noastră nu este modificată cu privire la acest aspect.

¹ Subtitlul „Report cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Report cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

**Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea
pentru situațiile financiare²**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

2 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 710

INFORMAȚII COMPARATIVE – CIFRE COMPARATIVE ȘI SITUAȚII FINANCIARE COMPARATIVE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie
2009 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1
Natura informațiilor comparative.....	2-3
Data intrării în vigoare	4
Obiective	5
Definiții	6
Cerințe	
Proceduri de audit	7-9
Raportarea de audit	10-19
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Proceduri de audit	A1
Raportarea de audit	A2-A13
Anexă: Exemple de rapoarte ale auditorilor independenți	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 710, *Informații comparative – cifre comparative și situații financiare comparative*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la informațiile comparative într-un audit al situațiilor financiare. Atunci când situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de un auditor precedent sau nu au fost auditate, se aplică, de asemenea, cerințele și îndrumările din ISA 510¹ referitoare la soldurile inițiale.

Natura informațiilor comparative

2. Natura informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare ale unei entități depinde de cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil. Există două abordări generale diferite pentru responsabilitățile de raportare ale auditorului în legătură cu aceste informații comparative: cifre comparative și situații financiare comparative. Abordarea care trebuie adoptată este adesea prevăzută de legislație sau reglementări, dar poate fi specificată, de asemenea, în termenii misiunii.
3. Diferențele esențiale între cele două abordări în ceea ce privește raportarea de audit sunt:
 - (a) În cazul cifrelor comparative, opinia auditorului cu privire la situațiile financiare se referă doar la perioada curentă, în timp ce
 - (b) În cazul situațiilor financiare comparative, opinia auditorului se referă la fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situații financiare.

Prezentul ISA tratează separat cerințele privind raportarea de către auditor în cazul fiecărei abordări.

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiective

5. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care informațiile comparative incluse în situațiile financiare au fost prezentate, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cerințele privind informațiile comparative din cadrul de raportare financiară aplicabil și
 - (b) Să raporteze în conformitate cu responsabilitățile de raportare ale auditorului.

1 ISA 510, Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale.

Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Informații comparative – Sumele și prezentările de informații incluse în situațiile financiare în legătură cu una sau mai multe perioade anterioare, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.
 - (b) Cifre comparative – Informații comparative în cadrul cărora sumele și alte prezentări de informații pentru perioada anterioară sunt incluse ca parte integrantă a situațiilor financiare pentru perioada curentă și se intenționează a fi interpretate doar în raport cu sumele și alte prezentări de informații aferente perioadei curente (numite „cifre ale perioadei curente”). Nivelul de detaliere din sumele și prezentările de informații comparative este dictat, în principal, de relevanța sa față de cifrele perioadei curente.
 - (c) Situații financiare comparative – Informații comparative în cadrul cărora sumele și alte prezentări de informații pentru perioada anterioară sunt incluse în vederea unei comparații cu situațiile financiare ale perioadei curente, dar care, dacă sunt auditate, sunt menționate în opinia auditorului. Nivelul de informații din acele situații financiare comparative este comparabil cu cel din situațiile financiare ale perioadei curente.

În contextul prezentului ISA, referirile la „perioada anterioară” trebuie interpretate ca fiind la „perioade anterioare” atunci când informațiile comparative includ sume și prezentări pentru mai mult de o perioadă.

Cerințe

Proceduri de audit

7. Auditorul trebuie să determine dacă situațiile financiare includ informațiile comparative prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil și dacă aceste informații au fost clasificate în mod corespunzător. În acest scop, auditorul trebuie să evalueze dacă:
- (a) Informațiile comparative sunt în concordanță cu sumele și cu celelalte prezentări de informații din perioada anterioară sau, după caz, dacă au fost retratate și
 - (b) Politicile contabile reflectate în informațiile comparative sunt consecvente cu cele aplicate în perioada curentă sau, dacă au existat modificări în politicile contabile, dacă acele modificări au fost contabilizate corespunzător și prezentate și descrise în mod adecvat.
8. Dacă auditorul descoperă o posibilă denaturare semnificativă în informațiile comparative pe parcursul efectuării auditului pentru perioada curentă, auditorul trebuie să efectueze procedurile de audit suplimentare necesare în

circumstanțele date, astfel încât să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a determina dacă există o denaturare semnificativă. Dacă auditorul a auditat situațiile financiare ale perioadei anterioare, acesta trebuie să respecte, de asemenea, cerințele relevante din ISA 560.² Dacă situațiile financiare aferente perioadei anterioare sunt modificate, auditorul trebuie să stabilească dacă informațiile comparative sunt conforme cu situațiile financiare modificate.

9. Așa cum prevede ISA 580,³ auditorul trebuie să solicite declarații scrise pentru toate perioadele la care se face referire în opinia sa. De asemenea, auditorul trebuie să obțină o declarație scrisă specifică cu privire la orice retratare efectuată pentru a corecta o denaturare semnificativă din situațiile financiare aferente perioadei anterioare care afectează informațiile comparative. (A se vedea punctul A1)

Raportarea de audit

Cifre comparative

10. Atunci când se prezintă cifre comparative, opinia auditorului nu trebuie să facă referire la acestea, exceptând situațiile descrise la punctele 11, 12 și 14. (A se vedea punctul A2)
11. Dacă raportul auditorului pentru perioada anterioară, așa cum a fost emis inițial, a inclus o opinie cu rezerve, o declarație privind imposibilitatea exprimării unei opinii sau o opinie contrară, iar aspectul care a determinat modificarea este nerezolvat, auditorul trebuie să își modifice opinia cu privire la situațiile financiare din perioada curentă. În paragraful Baza modificării din raportul auditorului, auditorul trebuie fie:
 - (a) Să facă referire atât la cifrele perioadei curente, cât și la cifrele comparative în descrierea aspectului care a generat modificarea, atunci când efectele sau posibilele efecte ale aspectului asupra cifrelor perioadei curente sunt semnificative, fie
 - (b) În alte cazuri, să explice faptul că opinia de audit a fost modificată ca urmare a efectelor sau posibilelor efecte ale aspectului nerezolvat asupra comparabilității dintre cifrele perioadei curente și cifrele comparative. (A se vedea punctele A3-A5)
12. Dacă auditorul obține probe de audit că există o denaturare semnificativă în situațiile financiare aferente perioadei anterioare, pentru care s-a emis anterior o opinie de audit nemodificată, iar cifrele comparative nu au fost retratate corespunzător ori nu s-au făcut prezentările de informații adecvate, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară în raportul său privind situațiile financiare ale perioadei curente, modificată ca urmare a cifrelor comparative incluse în acestea. (A se vedea punctul A6)

2 ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctele 14-17.

3 ISA 580, *Declarații scrise*, punctul 14.

Situații financiare ale perioadei anterioare auditate de un auditor precedent

13. Dacă situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de un auditor precedent, iar auditorului nu i se interzice prin legislație sau reglementări să facă referire la raportul auditorului precedent în ceea ce privește cifrele comparative și decide să facă acest lucru, auditorul trebuie să menționeze într-un paragraf privind Alte aspecte din raportul său:
- (a) Faptul că situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de un auditor precedent,
 - (b) Tipul de opinie exprimată de auditorul precedent și, dacă opinia a fost modificată, motivele modificării și
 - (c) Data aceluia raport. (A se vedea punctul A7)

Situații financiare ale perioadei anterioare care nu au fost auditate

14. Dacă situațiile financiare ale perioadei anterioare nu au fost auditate, auditorul trebuie să menționeze într-un paragraf privind Alte aspecte din raportul său faptul că cifrele comparative nu au fost auditate. O astfel de afirmație nu îl exonerează însă pe auditor de obligația de a obține probe de audit suficiente și adecvate că soldurile inițiale nu conțin denaturări care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente. (A se vedea punctul A8)⁴

Situații financiare comparative

15. Atunci când se prezintă situații financiare comparative, opinia auditorului trebuie să facă referire la fiecare perioadă pentru care se prezintă situații financiare cu privire la care se exprimă o opinie de audit. (A se vedea punctele A9-A10)
16. Atunci când se raportează cu privire la situațiile financiare ale perioadei anterioare în legătură cu auditul perioadei curente, dacă opinia auditorului cu privire la situațiile financiare ale perioadei anterioare diferă de opinia exprimată anterior de auditor, auditorul trebuie să prezinte motivele de fond care stau la baza opiniei diferite într-un paragraf privind Alte aspecte, în conformitate cu ISA 706 (Revizuit).⁵ (A se vedea punctul A11)

Situații financiare ale perioadei anterioare auditate de un auditor precedent

17. Dacă situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de un auditor precedent, pe lângă exprimarea unei opinii cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul trebuie să menționeze într-un paragraf privind Alte aspecte:
- (a) Faptul că situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de un auditor precedent,

4 ISA 510, punctul 6.

5 ISA 706 (Revizuit), Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent, punctul 8.

- (b) Tipul de opinie exprimată de auditorul precedent și, dacă opinia a fost modificată, motivele modificării și
- (c) Data aceluia raport,

cu excepția cazului în care raportul auditorului precedent cu privire la situațiile financiare ale perioadei anterioare este emis din nou odată cu situațiile financiare.

18. Dacă auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă care afectează situațiile financiare din perioada anterioară, în legătură cu care auditorul precedent a raportat fără modificări, auditorul trebuie să comunice denaturarea conducerii de la nivelul adecvat și persoanelor responsabile cu guvernanta, exceptând situația în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității⁶ și să solicite ca auditorul precedent să fie informat. Dacă situațiile financiare ale perioadei anterioare sunt modificate și auditorul precedent este de acord să emită un nou raport de audit privind situațiile financiare modificate ale perioadei anterioare, auditorul trebuie să raporteze doar cu privire la perioada curentă. (A se vedea punctul A12)

Situații financiare ale perioadei anterioare care nu au fost auditate

19. Dacă situațiile financiare ale perioadei anterioare nu au fost auditate, auditorul trebuie să menționeze într-un paragraf privind Alte aspecte faptul că situațiile financiare comparative nu au fost auditate. O astfel de afirmație nu îl exonerează însă pe auditor de obligația de a obține probe de audit suficiente și adecvate conform cărora soldurile inițiale nu conțin denaturări care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente. (A se vedea punctul A13)⁷

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Proceduri de audit

Declarații scrise (A se vedea punctul 9)

- A1. În cazul situațiilor financiare comparative, declarațiile scrise sunt solicitate pentru toate perioadele la care se face referire în opinia auditorului, deoarece conducerea trebuie să reitereze faptul că declarațiile scrise făcute anterior în legătură cu perioada anterioară sunt în continuare adecvate. În cazul cifrelor comparative, declarațiile scrise sunt solicitate numai pentru situațiile financiare ale perioadei curente, deoarece opinia auditorului este exprimată cu privire la acele situații financiare, care includ cifrele comparative. Cu toate acestea, auditorul trebuie să solicite o declarație scrisă specifică cu privire la orice

6 ISA 260 (Revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta, punctul 13.

7 ISA 510, punctul 6.

retratare efectuată pentru a corecta o denaturare semnificativă din situațiile financiare ale perioadei anterioare care afectează informațiile comparative.

Raportarea de audit

Cifre comparative

Nicio referire în opinia auditorului (A se vedea punctul 10)

A2. Opinia auditorului nu face referire la cifrele comparative deoarece opinia auditorului se referă la situațiile financiare ale perioadei curente, ca întreg, inclusiv la cifrele comparative.

Modificare nesoluționată a opiniei din raportul auditorului cu privire la perioada anterioară (A se vedea punctul 11)

A3. Atunci când raportul auditorului privind perioada anterioară, așa cum a fost emis înainte, a inclus o opinie cu rezerve, o declarație de imposibilitate a exprimării unei opinii sau o opinie contrară, iar aspectul care a generat opinia modificată este rezolvat și contabilizat în mod corespunzător sau prezentat în situațiile financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, nu este nevoie ca opinia auditorului cu privire la perioada curentă să facă referire la modificarea anterioară.

A4. Atunci când opinia auditorului cu privire la perioada anterioară, așa cum a fost exprimată înainte, a fost modificată, aspectul nerezolvat care a generat modificarea s-ar putea să nu fie relevant pentru cifrele din perioada curentă. Cu toate acestea, ar putea fi necesară o opinie cu rezerve, o declarație de imposibilitate a exprimării unei opinii sau o opinie contrară (după caz) cu privire la situațiile financiare din perioada curentă, din cauza efectelor sau posibilelor efecte ale aspectului nerezolvat asupra comparabilității dintre cifrele curente și cele comparative.

A5. În Exemplele 1 și 2 din Anexă sunt incluse exemple ilustrative de raport al auditorului în situația în care raportul auditorului pentru perioada anterioară a inclus o opinie modificată, iar aspectul care a generat modificarea nu este rezolvat.

Denaturare în situațiile financiare ale perioadei anterioare (A se vedea punctul 12)

A6. Atunci când situațiile financiare denaturate ale perioadei anterioare nu au fost modificate și nu s-a emis un nou raport al auditorului, dar cifrele comparative au fost retratate în mod corespunzător, sau au fost făcute prezentări adecvate în situațiile financiare ale perioadei curente, raportul auditorului ar putea să includă un paragraf de Evidențiere a unor aspecte care să descrie circumstanțele și să facă referire la locul din situațiile financiare în care se regăsesc prezentările relevante care descriu complet aspectul (a se vedea ISA 706 (Revizuit)).

Situații financiare ale perioadei anterioare auditate de un auditor precedent (A se vedea punctul 13)

A7. În Exemplul 3 din Anexă este inclus un exemplu ilustrativ de raport al auditorului în cazul în care situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost

auditate de un auditor precedent, iar auditorului nu îi este interzis prin legislație sau reglementări să facă referire la raportul auditorului precedent cu privire la cifrele comparative.

Situații financiare ale perioadei anterioare care nu au fost auditate (A se vedea punctul 14)

- A8. Dacă auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate referitoare la soldurile inițiale, ISA 705 (Revizuit)⁸ îi impune auditorului să exprime o opinie cu rezerve sau să declare imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, după caz, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit). Dacă auditorul a întâmpinat dificultăți semnificative în a obține probe de audit suficiente și adecvate că soldurile inițiale nu conțin denaturări care afectează semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul poate determina că acesta este un aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.⁹

Situații financiare comparative

Referințe în opinia auditorului (A se vedea punctul 15)

- A9. Deoarece raportul auditorului cu privire la situațiile financiare comparative se aplică situațiilor financiare din fiecare perioadă prezentată, auditorul poate exprima o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, poate declara imposibilitatea exprimării unei opinii ori poate include un paragraf de Evidențiere a unor aspecte în legătură cu una sau mai multe perioade, în timp ce exprimă o opinie de audit diferită cu privire la situațiile financiare ale celeilalte perioade.
- A10. În Exemplul 4 din Anexă este inclus un exemplu ilustrativ de raport al auditorului pentru situația în care auditorului i se impune să raporteze atât cu privire la situațiile financiare din perioada curentă, cât și cu privire la cele din perioada anterioară în legătură cu auditul exercițiului curent, iar raportul din perioada anterioară includea o opinie modificată și aspectul care a generat modificarea nu a fost rezolvat.

Opinie cu privire la situațiile financiare ale perioadei anterioare diferită de opinia precedentă (A se vedea punctul 16)

- A11. Atunci când se raportează cu privire la situațiile financiare ale perioadei anterioare în legătură cu auditul perioadei curente, opinia exprimată cu privire la situațiile financiare ale perioadei anterioare poate fi diferită de opinia exprimată înainte, dacă auditorul descoperă circumstanțe sau evenimente care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale unei perioade anterioare în cursul auditului perioadei curente. În unele jurisdicții, auditorul poate avea responsabilități de raportare suplimentare concepute pentru a preveni acordarea de credibilitate în viitor raportului emis anterior de auditor cu privire la situațiile financiare ale perioadei anterioare.

8 ISA 705 (Revizuit), Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent.

9 ISA 701, Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent.

Situații financiare ale perioadei anterioare auditate de un auditor precedent (A se vedea punctul 18)

- A12. Este posibil ca auditorul precedent să nu poată sau să nu dorească să emită un nou raport de audit cu privire la situațiile financiare ale perioadei anterioare. Un paragraf privind Alte aspecte din raportul auditorului ar putea indica faptul că auditorul precedent a raportat cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente înainte de modificarea acestora. În plus, dacă auditorul este contractat să efectueze un audit și obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a fi convins că modificarea situațiilor financiare este adecvată, raportul auditorului ar putea să includă, de asemenea, următorul paragraf:

Ca parte a auditului efectuat de noi cu privire la situațiile financiare pentru 20X2, am auditat, de asemenea, ajustările prezentate în Nota X care au fost realizate pentru a modifica situațiile financiare aferente exercițiului 20X1. În opinia noastră, aceste ajustări sunt adecvate și au fost aplicate corespunzător. Nu am fost contractați să audităm, să revizuiem sau să aplicăm vreo procedură cu privire la situațiile financiare ale companiei pentru 20X1 în legătură cu altceva decât ajustările și, în consecință, nu exprimăm o opinie sau orice altă formă de asigurare cu privire la situațiile financiare pentru 20X1, ca întreg.

Situații financiare ale perioadei anterioare care nu au fost auditate (A se vedea punctul 19)

- A13. Dacă auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate referitoare la soldurile inițiale, ISA 705 (Revizuit) îi impune auditorului să exprime o opinie cu rezerve sau să declare imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, după caz, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit). Dacă auditorul a întâmpinat dificultăți semnificative în a obține probe de audit suficiente și adecvate că soldurile inițiale nu conțin denaturări care afectează semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul poate determina că acesta este un aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.

Exemple de rapoarte ale auditorilor

Exemplul 1 – Cifre comparative

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600¹).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.²
- Raportul auditorului privind perioada anterioară, așa cum a fost emis înainte, includea o opinie cu rezerve.
- Aspectul care a generat modificarea opiniei nu a fost rezolvat.
- Efectele sau posibilele efecte ale aspectului asupra cifrelor din perioada curentă sunt semnificative și impun o modificare a opiniei auditorului cu privire la cifrele perioadei curente.
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).³
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul nu a obținut alte informații înainte de data raportului auditorului.

1 ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*.

2 ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*.

3 ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*.

- **Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.**
- **Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare⁴

Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția efectelor aspectului descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei cu rezerve

Așa cum se menționează în Nota X la situațiile financiare, nu s-au înregistrat amortizări în situațiile financiare, ceea ce constituie o abatere de la IFRS-uri. Acest fapt este rezultatul unei decizii a conducerii luate la începutul exercițiului financiar anterior și ne-a determinat să emitem o opinie de audit cu rezerve cu privire la situațiile financiare aferente aceluși exercițiu. Pe baza metodei liniare de amortizare și a unor rate anuale de 5% pentru clădiri și de 20% pentru echipamente, pierderea aferentă exercițiului ar trebui majorată cu xxx în 20X1 și xxx în 20X0, imobilizările corporale ar trebui reduse cu valoarea amortizării cumulate de xxx în 20X1 și xxx în 20X0, iar pierderea cumulată ar trebui majorată cu xxx în 20X1 și xxx în 20X0.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm

⁴ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre de audit cu rezerve.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare consolidate⁵

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit)⁶ – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit)]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

5 În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernarea” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

6 ISA 700 (Revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.

Exemplul 2 – Cifre comparative

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Raportul auditorului privind perioada anterioară, așa cum a fost emis înainte, includea o opinie cu rezerve.
- Aspectul care a generat modificarea opiniei nu a fost rezolvat.
- Efectele sau posibilele efecte ale aspectului asupra cifrelor din perioada curentă sunt ne semnificative, dar impun o modificare a opiniei auditorului ca urmare a efectelor sau posibilelor efecte ale aspectului nerezolvat asupra comparabilității dintre cifrele perioadei curente și cifrele comparative.
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul nu a obținut alte informații înainte de data raportului auditorului.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare⁷

Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția efectelor posibile asupra cifrelor comparative ale aspectului descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei cu rezerve

Deoarece am fost desemnați ca auditori ai Companiei în timpul anului 20X0, nu am putut asista la inventarierea fizică a stocurilor la începutul acelei perioade și nici nu ne-am putut convinge prin mijloace alternative cu privire la acele cantități ale stocurilor. Deoarece stocurile inițiale afectează stabilirea rezultatelor din exploatare, nu am fost în măsură să determinăm dacă pentru 20X0 ar putea fi necesare ajustări ale rezultatelor din exploatare și ale rezultatului reportat inițial. Opinia noastră de audit cu privire la situațiile financiare pentru perioada încheiată la 31 decembrie 20X0 a fost modificată în consecință. Opinia noastră cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente este, de asemenea, modificată ca urmare a efectului posibil al acestui aspect asupra comparabilității dintre cifrele perioadei curente și cifrele comparative.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [*jurisdicția*], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre de audit cu rezerve.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare⁸

7 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

8 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

Exemplul 3 – Cifre comparative

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- **Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).**
- **Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).**
- **Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).**
- **Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.**
- **Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.**
- **Sunt prezentate cifrele comparative, iar situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de către auditorul precedent.**
- **Auditorului nu îi este interzis prin legislație sau reglementări să facă referire la raportul auditorului precedent cu privire la cifrele comparative, iar auditorul a decis să facă acest lucru.**
- **Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.**
- **Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare⁹

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre de audit.

Alte aspecte

Situațiile financiare ale Companiei aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X0 au fost auditate de către un alt auditor, care a exprimat o opinie nemodificată cu privire la aceste situații la data de 31 martie 20X1.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 la ISA 720 (Revizuit).]¹⁰

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare¹¹

9 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

10 ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații.

11 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

Exemplul 4 – Situații financiare comparative

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul trebuie să raporteze atât asupra situațiilor financiare din perioada curentă, cât și asupra situațiilor financiare din perioada anterioară în legătură cu auditul exercițiului curent.
- Raportul auditorului privind perioada anterioară, așa cum a fost emis înainte, includea o opinie cu rezerve.
- Aspectul care a generat modificarea opiniei nu a fost rezolvat.
- Efectele sau posibilele efecte ale aspectului asupra cifrelor din perioada curentă sunt semnificative atât pentru situațiile financiare ale perioadei curente, cât și pentru cele ale perioadei anterioare și impun modificarea opiniei auditorului.
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul nu a obținut alte informații înainte de data raportului auditorului.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare¹²

Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situațiile poziției financiare la datele de 31 decembrie 20X1, respectiv 20X0 și situațiile rezultatului global, situațiile modificărilor capitalurilor proprii și situațiile fluxurilor de trezorerie aferente exercițiilor încheiate la acele date, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția efectelor aspectului descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau oferă o imagine fidelă cu privire la) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, respectiv 20X0, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiile încheiate la acele date, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei cu rezerve

Așa cum se menționează în Nota X la situațiile financiare, nu s-au înregistrat amortizări în situațiile financiare, ceea ce constituie o abatere de la IFRS-uri. Pe baza metodei liniare de amortizare și a unor rate anuale de 5% pentru clădiri și de 20% pentru echipamente, pierderea aferentă exercițiului ar trebui majorată cu xxx în 20X1 și xxx în 20X0, imobilizările corporale ar trebui reduse cu valoarea amortizării cumulate de xxx în 20X1 și xxx în 20X0, iar pierderea cumulată ar trebui majorată cu xxx în 20X1 și xxx în 20X0.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre de audit cu rezerve.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare¹³

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

12 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

13 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

[[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 720 (REVIZUIT)

RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI CU PRIVIRE LA ALTE INFORMAȚII

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1–9
Data intrării în vigoare	10
Obiectiv	4
Definiții	5
Cerințe	
Obținerea altor informații	13
Citirea și analizarea altor informații	14–15
Reacții atunci când pare să existe o inconsecvență semnificativă sau când alte informații par a fi denaturate semnificativ	16
Reacții în cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații	17–19
Reacții în cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare, sau în cazul în care este necesară actualizarea cunoștințelor auditorului despre entitate și mediul său	20
Raportarea	21–24
Documentarea	25
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Definiții	A1–A10
Obținerea altor informații	A11–A22
Citirea și analizarea altor informații	A23–A38
Reacții atunci când pare să existe o inconsecvență semnificativă sau când alte informații par a fi denaturate semnificativ	A39–A43
Reacții în cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații	A44–A50

Reacții în cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare sau în cazul în care este necesară actualizarea cunoștințelor auditorului despre entitate și mediul său	A51
Raportarea	A52–A59
Anexa 1: Exemple de valori sau alte elemente care pot fi incluse în alte informații	
Anexa 2: Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la alte informații	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații, indiferent dacă este vorba despre informații financiare sau nefinanciare (altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea), incluse în raportul anual al unei entități. Raportul anual al unei entități poate fi un document individual sau un ansamblu de documente care servesc aceluiași scop.
2. Prezentul ISA este elaborat în contextul auditării situațiilor financiare de către un auditor independent. În consecință, obiectivele auditorului din prezentul ISA trebuie înțelese în contextul obiectivelor generale ale auditorului, așa cum sunt acestea prezentate la punctul 11 din ISA 200.¹ Cerințele din ISA au rolul de a permite auditorului să realizeze obiectivele specificate în ISA-uri și, prin urmare, obiectivele generale ale auditorului. Opinia auditorului cu privire la situațiile financiare nu acoperă și alte informații, iar prezentul ISA nu impune auditorului să obțină probe de audit suplimentare celor prevăzute pentru formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare.
3. Prezentul ISA impune auditorului să citească și să analizeze alte informații, deoarece o inconsecvență semnificativă în cadrul acestora față de situațiile financiare, sau față de înțelegerea obținută de auditor în decursul auditului poate indica existența unei denaturări semnificative în situațiile financiare, sau a unei denaturări semnificative a acelor informații, oricare dintre acestea putând submina credibilitatea situațiilor financiare și a raportului auditorului cu privire la acestea. De asemenea, astfel de denaturări semnificative pot influența necorespunzător deciziile economice ale utilizatorilor pentru care este întocmit raportul auditorului.
4. Prezentul ISA poate ajuta, de asemenea, auditorul să se conformeze cerințelor etice relevante² care impun auditorului să evite asocierea cu bună știință cu informații care, după părerea auditorului, conțin o afirmație falsă sau care induc în eroare în mod semnificativ, afirmații sau informații furnizate în mod imprudent, ori care omit sau ascund informații ce trebuie incluse, în cazul în care omiterea sau ascunderea acestora ar induce în eroare.
5. Alte informații pot include valori sau alte elemente care se intenționează să fie identice, să rezume sau să furnizeze mai multe detalii cu privire la valorile sau alte elemente din situațiile financiare, precum și alte valori sau alte elemente pe care auditorul le-a luat la cunoștință pe parcursul auditului. Alte informații pot include și alte aspecte.

1 ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.

2 Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența) (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, punctul C111.2.

6. Responsabilitățile auditorului privind alte informații (altele decât responsabilitățile de raportare aplicabile) se aplică indiferent dacă acele informații sunt obținute de auditor înainte de data raportului auditorului sau după aceasta.
7. Prezentul ISA nu se aplică:
 - (a) Anunțurilor preliminare de informații financiare sau
 - (b) Documentelor de ofertă de titluri de valoare, inclusiv prospectelor de emisiune.
8. Responsabilitățile auditorului conform prezentului ISA nu constituie o misiune de asigurare cu privire la alte informații și nici nu impun auditorului o obligație de a obține asigurare cu privire la alte informații.
9. Legislația sau reglementările pot impune auditorului obligații suplimentare cu privire la alte informații care nu intră sub incidența prezentului ISA.

Data intrării în vigoare

10. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

Obiective

11. Obiectivele auditorului, după ce a citit alte informații, sunt:
 - (a) Să analizeze dacă există o inconsecvență semnificativă între alte informații și situațiile financiare,
 - (b) Să analizeze dacă există o inconsecvență semnificativă între alte informații și cunoștințele obținute de auditor în decursul auditului,
 - (c) Să reacționeze corespunzător atunci când constată că par să existe astfel de inconsecvențe semnificative, sau atunci când constată că alte informații par a fi denaturate semnificativ și
 - (d) Să raporteze în conformitate cu prezentul ISA.

Definitions

12. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Raport anual – Un document, ori un set de documente, întocmit(e) de obicei anual de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernanta în conformitate cu legislația, reglementările sau uzanța, în scopul de a furniza proprietarilor (sau unor părți interesate similare) informații cu privire la operațiunile entității și la poziția financiară și rezultatele financiare ale entității, așa cum au fost prezentate în situațiile financiare. Un raport anual conține sau însoțește situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea și include de obicei informații despre evoluția entității, perspectivele sale viitoare și riscurile și incertitudinile cu care se confruntă, o declarație a organismului de conducere al entității și rapoarte referitoare la aspecte ce țin de guvernanta. (A se vedea punctele A1-A5)

- (b) Denaturarea altor informații – Există o denaturare a altor informații atunci când aceste alte informații sunt incorect declarate sau induc în eroare în alt mod (inclusiv deoarece omit sau ascund informații necesare pentru înțelegerea corectă a unui aspect prezentat în alte informații). (A se vedea punctele A6-A7)
- (c) Alte informații – Informații financiare sau nefinanciare (altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea), care sunt incluse în raportul anual al unei entități. (A se vedea punctele A8-A10)

Cerințe

Obținerea altor informații

13. Auditorul trebuie: (A se vedea punctele A11-A22)
 - (a) Să determine, prin discuții cu conducerea, ce document(e) constituie raportul anual și care este modalitatea și momentul în care entitatea planifică să emită acest(e) document(e),
 - (b) Să facă demersurile corespunzătoare pe lângă conducere pentru a obține în timp util și, dacă este posibil, înainte de data raportului auditorului, versiunea finală a documentului (documentelor) care constituie raportul anual și
 - (c) Atunci când documentul (documentele) de la litera (a) nu este disponibil (nu sunt disponibile), parțial sau în totalitate, decât după data raportului auditorului, să solicite conducerii să ofere o declarație scrisă care să menționeze că varianta finală a documentului (documentelor) îi va fi furnizată auditorului atunci când va fi disponibilă și înainte de emiterea de către entitate, astfel încât auditorul să poată finaliza procedurile prevăzute de prezentul ISA. (A se vedea punctul A22)

Citirea și analizarea altor informații

14. Auditorul trebuie să citească alte informații și: (A se vedea punctele A23-A24)
 - (a) Să analizeze dacă există o inconsecvență semnificativă între alte informații și situațiile financiare. Ca bază pentru această analiză, auditorul trebuie, pentru a le evalua consecvența, să compare valorile selectate sau alte elemente din alte informații (care se intenționează să fie identice, să rezume sau să furnizeze mai multe detalii cu privire la valorile sau alte elemente din situațiile financiare) cu valorile sau elementele corespunzătoare din situațiile financiare și (A se vedea punctele A25-A29)
 - (b) Să analizeze dacă există o inconsecvență semnificativă între alte informații și cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului, în contextul probelor de audit obținute și al concluziilor formulate în decursul auditului. (A se vedea punctele A30-A36)

15. Atunci când citește alte informații în conformitate cu punctul 14, auditorul trebuie să fie atent la indiciile privind o posibilă denaturare semnificativă a altor informații care nu au legătură cu situațiile financiare sau cunoștințele obținute de auditor în decursul auditului. (A se vedea punctele A24, A37-A38)

Reacții atunci când pare să existe o inconsecvență semnificativă, sau când alte informații par a fi denaturate semnificativ

16. Dacă auditorul determină că pare să existe o inconsecvență semnificativă (sau constată că alte informații par a fi denaturate semnificativ), auditorul trebuie să discute acest aspect cu conducerea și dacă este necesar, să realizeze alte proceduri pentru a concluziona dacă: (A se vedea punctele A39-A43)
- (a) Există o denaturare semnificativă a altor informații
 - (b) Există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare sau
 - (c) Auditorul trebuie să își actualizeze cunoștințele privind entitatea și mediul său.

Reacții în cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații

17. În cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații, auditorul trebuie să solicite conducerii corectarea acelor alte informații. În cazul în care conducerea:
- (a) Este de acord să realizeze corecția, auditorul trebuie să determine dacă aceasta a fost realizată sau
 - (b) Refuză să realizeze corecția, auditorul trebuie să comunice acest aspect persoanelor responsabile cu guvernanta și să solicite realizarea corecției.
18. Dacă auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații obținute înainte de data raportului auditorului și că acele informații nu sunt corectate după comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta, auditorul trebuie să întreprindă acțiunile adecvate, inclusiv: (A se vedea punctul A44)
- (a) Să analizeze care sunt implicațiile pentru raportul auditorului și să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta modul în care auditorul planifică să trateze denaturarea semnificativă în raportul auditorului (a se vedea punctul 22 (e) (ii)) sau (A se vedea punctul A45)
 - (b) Să se retragă din misiune, în cazul în care acest lucru este permis de legile sau reglementările aplicabile. (A se vedea punctele A46-A47)
19. Dacă auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații obținute după data raportului auditorului, auditorul trebuie:
- (a) În cazul în care acele informații sunt corectate, să efectueze procedurile necesare în circumstanțele respective sau (A se vedea punctul A48)

- (b) În cazul în care acele alte informații nu sunt corectate după comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta, să întreprindă acțiunile adecvate, având în vedere drepturile și obligațiile legale ale auditorului pentru a încerca să aducă în mod corespunzător denaturarea semnificativă necorectată la cunoștința utilizatorilor pentru care este întocmit raportul auditorului. (A se vedea punctele A49-A50)

Reacții în cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare sau în cazul în care este necesară actualizarea cunoștințelor auditorului despre entitate și mediul său

20. Dacă, în urma efectuării procedurilor de la punctele 14-15, auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă în situațiile financiare sau că trebuie actualizate cunoștințele sale despre entitate și mediul său, auditorul trebuie să reacționeze adecvat în conformitate cu celelalte ISA-uri. (A se vedea punctul A51)

Raportarea

21. Raportul auditorului trebuie să includă o secțiune separată cu titlul „Alte informații”, sau cu un alt titlu adecvat, atunci când, la data raportului auditorului:
- (a) Pentru un audit al situațiilor financiare ale unei entități cotate, auditorul a obținut, ori preconizează că va obține, alte informații sau
- (b) Pentru un audit al situațiilor financiare ale unei entități necotate, auditorul a obținut o parte din sau toate acele alte informații. (A se vedea punctul A52)
22. În cazul în care raportul auditorului trebuie să includă o secțiune privind Alte informații în conformitate cu punctul 21, această secțiune trebuie să includă: (A se vedea punctul A53)
- (a) O declarație conform căreia conducerea este responsabilă pentru acele informații,
- (b) O identificare a:
- (i) Altor informații, dacă există, obținute de auditor înainte de data raportului auditorului și
- (ii) Pentru un audit al situațiilor financiare ale unei entități cotate, a altor informații, dacă există, care se preconizează că vor fi obținute după data raportului auditorului,
- (c) O declarație că opinia auditorului nu acoperă alte informații și în consecință, auditorul nu exprimă (sau nu va exprima) o opinie de audit sau orice altă formă de concluzie de asigurare cu privire la acestea,
- (d) O descriere a responsabilităților auditorului referitoare la citirea, analizarea și raportarea cu privire la alte informații așa cum prevede prezentul ISA și

- (e) Atunci când au fost obținute alte informații înainte de data raportului auditorului, fie:
 - (i) O declarație privind faptul că auditorul nu are nimic de raportat, fie
 - (ii) Dacă auditorul a concluzionat că există o denaturare semnificativă necorectată a altor informații, o declarație care descrie denaturarea semnificativă necorectată a acelor alte informații.

23. În cazul în care auditorul exprimă o opinie cu rezerve sau o opinie contrară în conformitate cu ISA 705 (Revizuit)³, auditorul trebuie să ia în considerare implicațiile aspectului care determină modificarea opiniei pentru declarația prevăzută la punctul 22 (e). (A se vedea punctele A54-A58)

Raportarea prevăzută de legislație sau reglementări

24. Dacă legislația sau reglementările dintr-o anumită jurisdicție îi impun auditorului să utilizeze un format sau o formulare specific(ă) în raportul auditorului pentru a face referire la alte informații, raportul auditorului trebuie să facă referire la Standardele Internaționale de Audit numai dacă raportul auditorului include cel puțin următoarele: (A se vedea punctul A59)
- (a) Identificarea altor informații obținute de auditor înainte de data raportului auditorului,
 - (b) O descriere a responsabilităților auditorului în ceea ce privește alte informații și
 - (c) O declarație explicită referitoare la rezultatul activității auditorului în acest sens.

Documentarea

25. Atunci când tratează cerințele din ISA 230⁴ care se aplică prezentului ISA, auditorul trebuie să includă în documentația de audit:
- (a) Documentarea procedurilor efectuate conform prezentului ISA și
 - (b) Versiunea finală a altor informații pentru care auditorul a efectuat activitatea prevăzută de prezentul ISA.

3 ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent.*

4 ISA 230 *Documentația de audit*, punctele 8-11.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Definiții

Raport anual (A se vedea punctul 12 (a))

- A1. Legislația, reglementările sau cutumele pot defini conținutul unui raport anual și denumirea utilizată pentru acesta pentru entitățile dintr-o anumită jurisdicție; cu toate acestea, conținutul și denumirea pot varia în cadrul unei jurisdicții și de la o jurisdicție la alta.
- A2. Un raport anual este întocmit, de obicei, anual. Cu toate acestea, în cazul în care situațiile financiare auditate sunt întocmite pentru o perioadă mai mică sau mai mare de un an, este posibil să fie întocmit un raport anual care acoperă aceeași perioadă ca situațiile financiare.
- A3. În unele cazuri, raportul anual al unei entități poate fi un singur document și poate fi desemnat prin titlul „raport anual” sau printr-un alt titlu. În alte cazuri, legislația, reglementările sau uzanța pot impune entității să raporteze proprietarilor (sau altor părți interesate similare) informații cu privire la operațiunile entității și rezultatele financiare și poziția financiară a entității așa cum sunt acestea prezentate în situațiile financiare (adică un raport anual) prin intermediul unui singur document, sau prin intermediul a două sau mai multe documente distincte care, împreună, servesc aceluiași scop. De exemplu, în funcție de legislația, reglementările sau uzanțele dintr-o anumită jurisdicție, unul sau mai multe dintre următoarele documente pot face parte din raportul anual:
- Raportul conducerii, comentariile conducerii sau o analiză operațională și financiară, ori rapoarte similare întocmite de persoanele responsabile cu guvernanta (de exemplu, un raport al administratorilor).
 - Declarația președintelui consiliului de administrație.
 - Declarația de guvernanta corporativă.
 - Rapoarte privind controlul intern și evaluarea riscurilor.
- A4. Un raport anual poate fi pus la dispoziția utilizatorilor în format tipărit sau în format electronic, inclusiv pe website-ul entității. Un document (sau un set de documente) poate respecta definiția unui raport anual indiferent de modul în care este pus la dispoziția utilizatorilor.
- A5. Un raport anual are o natură, un scop și un conținut diferite de alte rapoarte, cum ar fi un raport întocmit pentru a răspunde nevoilor de informații ale unui grup specific de părți interesate, sau un raport întocmit pentru a respecta un obiectiv specific de raportare prevăzut de reglementări (chiar și în cazul în care se prevede ca un astfel de raport să fie făcut public). Exemplele de rapoarte care, atunci când sunt emise ca documente de sine stătătoare, nu fac parte, de obicei, din setul de documente care alcătuiește un raport anual (prevăzut de legislație, reglementări sau uzanțe) și care, prin urmare, nu reprezintă alte informații care intră sub incidența prezentului ISA includ:

- Rapoarte distincte de reglementare sau pentru un sector de activitate (de exemplu, rapoarte privind adecvarea capitalului), cum sunt cele care ar putea fi întocmite în sectorul bancar, al asigurărilor sau al pensiilor.
- Rapoarte privind responsabilitatea socială corporativă.
- Rapoarte privind sustenabilitatea.
- Rapoarte privind diversitatea și egalitatea de șanse.
- Rapoarte privind responsabilitatea pentru produse.
- Rapoarte privind practicile și condițiile de muncă.
- Rapoarte privind drepturile omului.

Denaturarea altor informații (A se vedea punctul 12 (b))

A6. Atunci când un aspect specific este prezentat în alte informații, acestea ar putea omite sau ascunde informații care sunt necesare pentru înțelegerea corespunzătoare a aceluși aspect. De exemplu, în cazul în care alte informații au ca scop prezentarea indicatorilor-cheie de performanță utilizați de către conducere, omisiunea unuia dintre indicatorii-cheie de performanță utilizați de către conducere poate indica faptul că acele informații sunt înșelătoare.

A7. Conceptul de prag de semnificație poate fi discutat într-un cadru aplicabil pentru alte informații și, în acest caz, un astfel de cadru poate oferi un sistem de referință pentru raționamentele auditorului privind pragul de semnificație în conformitate cu prezentul ISA. Totuși, este posibil ca în multe cazuri să nu existe un cadru aplicabil care să includă o discuție cu privire la modul în care conceptul de prag de semnificație se aplică altor informații. În astfel de circumstanțe, următoarele caracteristici oferă auditorului un sistem de referință pentru determinarea măsurii în care o denaturare a altor informații este semnificativă:

- Pragul de semnificație este analizat în contextul nevoilor comune de informații ale utilizatorilor ca grup. Se preconizează că utilizatorii altor informații sunt aceiași cu utilizatorii situațiilor financiare, deoarece există premisa că acești utilizatori vor citi alte informații pentru a oferi un context situațiilor financiare.
- Raționamentele privind pragul de semnificație țin cont de circumstanțele specifice ale denaturării, analizând dacă utilizatorii vor fi influențați de efectul denaturării necorectate. Nu toate denaturările influențează deciziile economice ale utilizatorilor.
- Raționamentele privind pragul de semnificație includ atât considerente calitative, cât și cantitative. În consecință, astfel de raționamente pot ține cont de natura sau amploarea elementelor tratate de alte informații în contextul raportului anual al entității.

Alte informații (A se vedea punctul 12 (c))

- A8. Anexa 1 conține exemple de valori sau alte elemente care pot fi incluse în alte informații.
- A9. În unele cazuri, cadrul de raportare financiară aplicabil poate să prevadă prezentări specifice de informații, dar să permită amplasarea acestora în afara situațiilor financiare.⁵ Deoarece aceste prezentări de informații sunt prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil, ele fac parte din situațiile financiare. Prin urmare, ele nu reprezintă alte informații în contextul prezentului ISA.
- A10. Tagurile eXtensible Business Reporting Language (XBRL) nu reprezintă alte informații conform definiției din prezentul ISA.

Obținerea altor informații (A se vedea punctul 13)

- A11. Adesea se poate determina clar documentul (sau documentele) care constituie sau includ raportul anual pe baza legislației, reglementărilor sau uzanțelor. În multe cazuri, este posibil ca persoanele responsabile cu guvernanta sau conducerea să emită în mod obișnuit un pachet de documente care, împreună, alcătuiesc raportul anual, sau să se fi angajat să facă acest lucru. În unele cazuri este însă posibil să nu fie clar ce document(e) constituie sau includ raportul anual. În astfel de cazuri, momentul emiterii și scopul documentelor (precum și destinatarii lor) reprezintă aspecte care ar putea fi relevante pentru auditor atunci când determină ce document(e) constituie sau includ raportul anual.
- A12. Atunci când raportul anual este tradus în alte limbi conform legislației sau reglementărilor (cum se poate întâmpla în cazul în care o jurisdicție are mai mult de o limbă oficială), sau atunci când sunt întocmite mai multe „rapoarte anuale” conform unor legislații diferite (de exemplu, când o entitate este cotate în mai mult de o jurisdicție), este posibil să fie necesar să se analizeze dacă unul sau mai multe dintre „rapoartele anuale” fac parte din alte informații. Legislația sau reglementările locale pot furniza îndrumări suplimentare în acest sens.
- A13. Conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta au responsabilitatea întocmirii raportului anual. Auditorul poate să comunice cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta în legătură cu:
- Așteptările auditorului referitoare la obținerea versiunii finale a raportului anual (inclusiv a setului de documente care, împreună, alcătuiesc raportul anual) în timp util înainte de data raportului auditorului, astfel încât auditorul să poate finaliza procedurile prevăzute de prezentul ISA înainte de data raportului auditorului sau, dacă acest lucru nu este cu

5 De exemplu, Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 7, *Instrumente financiare: informații de furnizat*, permite ca anumite prezentări de informații prevăzute de IFRS-uri să fie ori incluse în situațiile financiare, ori încorporate printr-o referință încrucișată de la situațiile financiare către un alt raport, cum ar fi un comentariu al conducerii sau un raport privind riscul, care este disponibil pentru utilizatorii situațiilor financiare în aceleași condiții ca situațiile financiare și la același moment.

putință, cât mai curând posibil și, în orice caz, înainte de emiterea de către entitate a acestor informații.

- Implicațiile posibile ale obținerii altor informații după data raportului auditorului.

A14. Comunicările menționate la punctul A13 pot fi adecvate în special în următoarele cazuri:

- Într-o misiune de audit inițială.
- Atunci când a avut loc o schimbare a conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta.
- Atunci când se preconizează obținerea altor informații după data raportului auditorului.

A15. În cazul în care persoanele responsabile cu guvernanta trebuie să aprobe alte informații înainte de emiterea lor de către entitate, versiunea finală a acestor informații este aceea care a fost aprobată pentru emitere de către persoanele responsabile cu guvernanta.

A16. În unele cazuri, raportul anual al entității poate fi un document unic ce urmează a fi publicat, conform legislației, reglementărilor sau practicilor de raportare ale entității, la scurt timp după încheierea perioadei de raportare financiară a entității, astfel încât acesta este disponibil auditorului înainte de data raportului auditorului. În alte cazuri, publicarea unui astfel de document poate să nu fie prevăzută decât la o dată ulterioară, sau într-un moment ales de entitate. De asemenea, pot exista situații în care raportul anual al unei entități reprezintă un set de documente, fiecare făcând obiectul unor cerințe diferite sau al unor practici de raportare diferite ale entității, în ceea ce privește momentul publicării.

A17. Pot exista situații în care, la data raportului auditorului, entitatea ia în considerare elaborarea unui document care ar putea face parte din raportul anual al entității (de exemplu, un raport realizat în mod voluntar pentru părțile interesate), dar conducerea nu poate să îi confirme auditorului scopul sau momentul emiterii unui astfel de document. Dacă auditorul nu poate să determine scopul sau momentul emiterii unui astfel de document, documentul nu reprezintă alte informații în sensul prezentului ISA.

A18. Obținerea altor informații în timp util înainte de data raportului auditorului permite realizarea revizuirilor considerate necesare în situațiile financiare, în raportul auditorului sau în acele alte informații înainte de emiterea lor. Scrisoarea misiunii de audit⁶ poate să facă referire la un acord cu conducerea privind punerea la dispoziția auditorului a altor informații în timp util și, dacă este posibil, înainte de data raportului auditorului.

6 ISA 210, Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit, punctul A24.

- A19. Atunci când alte informații sunt puse la dispoziția utilizatorilor numai prin intermediul website-ului entității, documentul relevant asupra căruia auditorul va efectua proceduri în conformitate cu prezentul ISA este mai degrabă versiunea acelor informații obținută de la entitate, decât cea publicată pe website-ul entității. Auditorul nu are conform prezentului ISA nicio responsabilitate de a căuta alte informații, inclusiv alte informații care s-ar putea afla pe website-ul entității și nici de a efectua proceduri pentru a confirma că acele informații sunt afișate corespunzător pe website-ul entității, sau că au fost transmise sau afișate electronic în mod adecvat.
- A20. Auditorului nu îi este interzis să dateze sau să emită raportul auditorului dacă nu a obținut toate acele alte informații sau o parte din acestea.
- A21. Atunci când alte informații sunt obținute după data raportului auditorului, auditorului nu i se impune să actualizeze procedurile efectuate în conformitate cu punctele 6 și 7 din ISA 560.⁷
- A22. ISA 580⁸ stabilește cerințe și oferă îndrumări privind utilizarea declarațiilor scrise. Declarația scrisă ce trebuie solicitată, conform punctului 13 (c), în legătură cu alte informații care vor fi disponibile numai după data raportului auditorului are scopul de a sprijini auditorul în finalizarea procedurilor prevăzute de prezentul ISA pentru astfel de informații. În plus, auditorul poate considera util să solicite și alte declarații scrise, de exemplu, cu privire la:
- Faptul că auditorul a fost informat de către conducere cu privire la toate documentele pe care preconizează că le va emite și care ar putea conține alte informații,
 - Faptul că situațiile financiare și orice alte informații obținute de către auditor înainte de data raportului auditorului sunt consecvente între ele și că acele alte informații nu conțin denaturări semnificative și
 - În ceea ce privește alte informații care nu au fost obținute de către auditor înainte de data raportului auditorului, faptul că intenția conducerii este să întocmească și să emită astfel de alte informații, precum și momentul preconizat al acestei emiteri.

Citirea și analizarea altor informații (A se vedea punctele 14-15)

- A23. ISA 200⁹ îi solicită auditorului să planifice și să efectueze auditul cu scepticism profesional. Menținerea scepticismului profesional atunci când sunt citite și analizate alte informații include, de exemplu, recunoașterea unui posibil optimism exagerat al conducerii cu privire la succesul planurilor sale și atenția la informații care ar putea fi inconsecvente cu:
- (a) Situațiile financiare sau
 - (b) Cunoștințele obținute de auditor pe parcursul auditului.

7 ISA 560, Evenimente ulterioare.

8 ISA 580, Declarații scrise.

9 ISA 200, punctul 15.

A24. Potrivit ISA 220,¹⁰ partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru coordonarea, supravegherea și executarea misiunii de audit în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile. În contextul prezentului ISA, factorii care ar putea fi luați în considerare atunci când se determină membrii echipei misiunii potriviți pentru a îndeplini cerințele de la punctele 14-15 includ:

- Experiența relativă a membrilor echipei misiunii.
- Măsura în care membrii echipei misiunii cărora li se vor aloca sarcinile au cunoștințe relevante obținute în decursul auditului, astfel încât să identifice inconsecvențele dintre alte informații și respectivele cunoștințe.
- Nivelul de raționament profesional necesar pentru îndeplinirea cerințelor de la punctele 14-15. De exemplu, efectuarea de proceduri pentru a evalua consecvența valorilor din alte informații care sunt menite să fie identice cu valorile din situațiile financiare poate fi realizată de membri cu mai puțină experiență ai echipei.
- Dacă, în cazul unui audit al grupului, este necesar să se intervieveze un auditor al unei componente atunci când se analizează alte informații care au legătură cu respectiva componentă.

Analizarea măsurii în care există o inconsecvență semnificativă între alte informații și situațiile financiare (A se vedea punctul 14 (a))

A25. Alte informații pot include valori sau alte elemente care sunt menite să fie identice, să rezume sau să furnizeze mai multe detalii cu privire la valorile sau alte elemente din situațiile financiare. Exemplele de astfel de valori sau elemente pot include:

- Tabele, diagrame sau grafice conținând extrase din situațiile financiare.
- O prezentare de informații care oferă mai multe detalii privind un sold sau un cont inclus în situațiile financiare, cum ar fi „Veniturile aferente anului 20X1 au inclus XXX milioane din produsul X și YYY milioane din produsul Y.”
- Descrierea rezultatelor financiare, cum ar fi „Totalul cheltuielilor de cercetare și dezvoltare a fost de XXX în 20X1.”

A26. Atunci când evaluează consecvența valorilor selectate sau a altor elemente din alte informații cu situațiile financiare, auditorului nu i se impune să compare toate acele valori sau elemente din alte informații care sunt menite să fie identice cu, să rezume sau să furnizeze mai multe detalii cu privire la valorile sau alte elemente din situațiile financiare, cu valorile sau elementele corespunzătoare din situațiile financiare.

¹⁰ ISA 220, Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare, punctul 15 (a).

A27. Selectarea valorilor sau a altor elemente pentru a fi comparate reprezintă o problemă de raționament profesional. Factorii relevanți pentru acest raționament includ:

- Importanța valorii sau a altui element în contextul în care este prezentat(ă), care ar putea influența importanța pe care utilizatorii o acordă valorii sau altui element (de exemplu, un indicator sau o valoare cheie).
- Dacă informațiile sunt cantitative, dimensiunea relativă a valorii în comparație cu elementele sau conturile din situațiile financiare ori din alte informații la care se referă.
- Senzitivitatea respectivei valori sau respectivului element din alte informații, de exemplu, plățile pe bază de acțiuni pentru conducerea superioară.

A28. Determinarea naturii și amplitudinii procedurilor necesare pentru îndeplinirea cerinței de la punctul 14 (a) reprezintă o problemă de raționament profesional, recunoscând faptul că responsabilitățile auditorului în baza prezentului ISA nu reprezintă o misiune de asigurare cu privire la alte informații și nu impun obligativitatea obținerii unei asigurări cu privire la alte informații. Exemple de astfel de proceduri includ:

- Pentru informațiile care sunt menite să fie identice cu informațiile din situațiile financiare, compararea informațiilor cu situațiile financiare.
- Pentru informațiile care ar trebui să aibă același înțeles ca prezentările de informații din situațiile financiare, compararea cuvintelor utilizate și analizarea importanței diferențelor din formularea utilizată, precum și a măsurii în care aceste diferențe implică și înțelesuri diferite.
- Obținerea de la conducere a unei reconcilierii între o valoare din alte informații și situațiile financiare și:
 - Compararea elementelor din reconciliere cu situațiile financiare și cu alte informații și
 - Verificarea corectitudinii aritmetice a calculelor din reconciliere.

A29. Evaluarea consecvenței valorilor selectate sau a altor elemente din alte informații cu situațiile financiare include, atunci când acest lucru este relevant având în vedere natura altor informații, maniera în care acestea sunt prezentate în comparație cu situațiile financiare.

Analizarea măsurii în care există o inconsecvență semnificativă între alte informații și cunoștințele obținute de auditor în decursul auditului (A se vedea punctul 14 (b))

A30. Alte informații pot include valori sau elemente care au legătură cu cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului (altele decât cele menționate la punctul 14 (a)). Exemplele de astfel de valori sau elemente pot include:

- O prezentare a unităților produse sau un tabel care prezintă un rezumat al producției pe regiuni.

- O afirmație care arată că „În decursul anului, compania a introdus produsul X și produsul Y.”
- Un rezumat referitor la amplasamentul principalelor operațiuni ale entității, cum ar fi „principalul centru de operațiuni al entității este în țara X și există operațiuni și în țările Y și Z.”

A31. Cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului includ înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit).¹¹ ISA 315 (Revizuit) stabilește înțelegerea care trebuie obținută de auditor, care include aspecte precum înțelegerea:

- (a) Sectorului de activitate, reglementărilor, precum și a altor factori externi relevanți,
- (b) Naturii entității,
- (c) Modulii de selectare și aplicare a politicilor contabile de către entitate,
- (d) Obiectivelor și strategiilor entității,
- (e) Evaluării și analizei performanței financiare a entității și
- (f) Controlului intern al entității.

A32. Cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului pot include și aspecte de natură prospectivă. Astfel de aspecte pot include, de exemplu, prognozele privind activitatea și fluxurile de trezorerie viitoare pe care auditorul le-a luat în considerare atunci când a evaluat ipotezele utilizate de conducere la efectuarea testelor de depreciere pentru imobilizările necorporale, cum ar fi fondul comercial, sau atunci când auditorul a evaluat modul în care conducerea a apreciat capacitatea entității de a-și continua activitatea.

A33. Atunci când analizează dacă există o inconsecvență semnificativă între alte informații și cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului, auditorul se poate concentra pe acele aspecte din alte informații care sunt suficient de importante încât o denaturare a altor informații în legătură cu acele aspecte ar putea fi semnificativă.

A34. În legătură cu o mare parte dintre aspectele din alte informații, rememorarea de către auditor a probelor de audit obținute și a concluziilor formulate în decursul auditului poate fi suficientă pentru a-i permite auditorului să analizeze dacă există o inconsecvență semnificativă între acele informații și cunoștințele obținute de auditor în decursul auditului. Cu cât auditorul este mai experimentat și mai familiarizat cu aspectele-cheie ale auditului, cu atât este mai probabil ca rememorarea de către auditor a aspectelor relevante să fie suficientă. De exemplu, este posibil ca auditorul să poată determina dacă există o inconsecvență semnificativă între alte informații și cunoștințele

11 ISA 315 (Revizuit), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său, punctele 11-12.

obținute în decursul auditului, pe baza rememorării de către auditor a discuțiilor avute cu conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta, ori pe baza constatărilor din procedurile efectuate pe parcursul auditului, cum ar fi citirea proceselor-verbale ale consiliului, fără a mai fi necesară întreprinderea altor acțiuni.

A35. Auditorul poate considera că este adecvat să facă referire la documentația relevantă de audit sau să intervieze membrii relevanți ai echipei misiunii sau auditorii relevanți ai componentelor ca bază pentru analiza auditorului cu privire la existența unei inconsecvențe semnificative. De exemplu:

- Atunci când alte informații descriu oprirea planificată a unei linii importante de produse și, deși este la curent cu încetarea planificată, auditorul poate intervieva membrul relevant al echipei misiunii care a efectuat procedurile de audit în acest sens, pentru a susține analiza auditorului referitoare la măsura în care descrierea este inconsecventă în mod semnificativ cu cunoștințele obținute de auditor în decursul auditului.
- Atunci când alte informații descriu detalii importante ale unui litigiu tratat în cadrul auditului, dar auditorul nu și le poate aminti corespunzător, este posibil să fie necesar să se facă referire la documentația de audit în care sunt rezumate aceste detalii pentru a susține ceea ce își amintește auditorul.

A36. Auditorul trebuie să-și folosească raționamentul profesional pentru a determina dacă, și dacă da, în ce măsură va face referire la documentația relevantă de audit sau va intervieva membrii relevanți ai echipei misiunii sau auditorii relevanți ai componentelor. Cu toate acestea, este posibil să nu fie necesar ca auditorul să facă referire la documentația relevantă de audit sau să intervieze membrii relevanți ai echipei misiunii sau auditorii relevanți ai componentelor cu privire la orice aspect inclus în alte informații.

Atenția acordată indiciilor că există o posibilă denaturare semnificativă a altor informații (A se vedea punctul 15)

A37. Alte informații pot include discuții cu privire la aspecte care nu au legătură cu situațiile financiare și pot depăși cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului. De exemplu, alte informații pot include declarații cu privire la emisiile de gaze cu efect de seră ale entității.

A38. Atenția acordată altor indicii care ar putea semnala denaturarea semnificativă a altor informații care nu au legătură cu situațiile financiare sau cu cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului asistă auditorul în a se conforma cerințelor etice relevante care prevăd că auditorul trebuie să evite asocierea cu bună-știință cu alte informații despre care consideră că includ o afirmație falsă sau care induce în eroare în mod semnificativ, o afirmație furnizată în mod imprudent sau o afirmație care omite sau ascunde informațiile necesare astfel

încât acele informații ajung să inducă în eroare.¹² Atenția acordată indiciilor conform cărora alte informații par denaturate în mod semnificativ ar putea să îl determine pe auditor să identifice aspecte precum:

- Diferențele dintre alte informații și cunoștințele generale, altele decât cele obținute în decursul auditului, pe care le deține membrul echipei misiunii care citește acele alte informații, care determină auditorul să considere că acele alte informații par a fi denaturate semnificativ sau
- O inconsecvență internă în alte informații, care determină auditorul să considere că acele informații par denaturate în mod semnificativ.

Reacții atunci când pare să existe o inconsecvență semnificativă sau când alte informații par a fi denaturate semnificativ (A se vedea punctul 16)

- A39. Discuțiile dintre auditor și conducere cu privire la o inconsecvență semnificativă (sau alte informații care par denaturate semnificativ) pot include o solicitare adresată conducerii ca aceasta să ofere o justificare pentru declarațiile conducerii incluse în alte informații. Pe baza informațiilor sau explicațiilor suplimentare oferite de conducere, auditorul poate ajunge la concluzia că acele alte informații nu sunt denaturate semnificativ. De exemplu, explicațiile conducerii pot prezenta motive suficiente și rezonabile pentru diferențe valide între raționamente.
- A40. Pe de altă parte, discuțiile cu membrii conducerii pot furniza informații suplimentare care să susțină concluzia auditorului privind existența unei denaturări semnificative în alte informații.
- A41. Ar putea fi mai dificil pentru auditor să conteste conducerea pe aspecte ce țin de raționament decât pe aspecte de natură faptică. Cu toate acestea, pot exista circumstanțe în care auditorul concluzionează că alte informații conțin o declarație care nu este consecventă cu situațiile financiare sau cu cunoștințele obținute de auditor în decursul auditului. Aceste circumstanțe pot genera îndoieli cu privire la acele alte informații, la situațiile financiare sau la cunoștințele obținute de auditor în cursul auditului.
- A42. Deoarece există o gamă largă de denaturări semnificative posibile ale altor informații, natura și amploarea altor proceduri pe care auditorul le poate efectua pentru a determina dacă există o denaturare semnificativă a altor informații reprezintă aspecte ce țin de raționamentul profesional al auditorului în circumstanțele respective.
- A43. Atunci când un aspect nu are legătură cu situațiile financiare sau cu cunoștințele obținute de auditor pe parcursul auditului, este posibil ca auditorul să nu poată evalua în întregime răspunsurile conducerii la întrebările auditorului. Cu toate acestea, pe baza informațiilor și explicațiilor suplimentare ale conducerii sau ca urmare a modificărilor realizate de conducere în alte informații, auditorul poate să fie convins că nu mai pare să existe o inconsecvență semnificativă, sau că acele informații nu mai par a fi denaturate

¹² Codul IESBA, punctul C111.2.

semnificativ. Atunci când auditorul nu poate să concluzioneze că nu mai pare să existe o inconsecvență semnificativă sau că acele alte informații nu mai par a fi semnificativ denaturate, auditorul poate solicita conducerii să se consulte cu o terță parte calificată (de exemplu, un expert al conducerii sau un consilier juridic). În anumite cazuri, după analizarea răspunsurilor obținute din consultarea realizată de către conducere, este posibil ca auditorul să nu poată concluziona dacă există sau nu o denaturare semnificativă a altor informații. Acțiunile pe care auditorul le poate întreprinde în acest caz includ una sau mai multe dintre următoarele:

- Consultarea consilierului juridic al auditorului,
- Analizarea implicațiilor pentru raportul auditorului, de exemplu, dacă este cazul să descrie circumstanțele în care există o limitare impusă de către conducere sau
- Retragerea din audit, în cazul în care acest lucru este permis de legislația sau reglementările aplicabile.

Reacții în cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații

Reacții în cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații obținute înainte de data raportului auditorului (A se vedea punctul 18)

A44. Acțiunile pe care auditorul le întreprinde în cazul în care alte informații nu sunt corectate după comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta reprezintă un aspect ce ține de raționamentul profesional al auditorului. Auditorul poate lua în considerare măsura în care justificările oferite de către conducere și de către persoanele responsabile cu guvernanta pentru decizia de a nu corecta informațiile ridică îndoieli cu privire la integritatea sau onestitatea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta, cum ar fi atunci când auditorul suspectează o intenție de a induce în eroare. De asemenea, auditorul poate considera adecvat să apeleze la consiliere juridică. În unele cazuri, auditorului i se poate impune prin legislație, reglementări sau alte standarde profesionale să comunice aspectul unei autorități de reglementare sau unui organism profesional relevant.

Implicații asupra raportării (A se vedea punctul 18 (a))

A45. În situații rare, poate fi adecvată declararea imposibilității exprimării unei opinii atunci când refuzul de a corecta denaturările semnificative din alte informații generează asemenea îndoieli cu privire la integritatea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta încât se pune la îndoială credibilitatea probelor de audit în general.

Retragerea din misiune (A se vedea punctul 18 (b))

A46. Retragerea din misiune, atunci când aceasta este posibilă conform legislației sau reglementărilor aplicabile, poate fi adecvată atunci când circumstanțele

refuzului de a corecta denaturările semnificative din alte informații generează asemenea îndoieli cu privire la integritatea conducerii și a persoanelor responsabile cu governanța încât se pune la îndoială credibilitatea declarațiilor obținute de la aceștia pe parcursul auditului.

Considerente specifice entităților din sectorul public (A se vedea punctul 18 (b))

A47. În sectorul public, s-ar putea să nu fie posibilă retragerea din misiune. În astfel de cazuri, auditorul poate să emită un raport către organul legislativ în care să ofere detalii privind problema sau poate să întreprindă alte acțiuni adecvate.

Reacții în cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații obținute după data raportului auditorului (A se vedea punctul 19)

A48. În cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații obținute după data raportului auditorului și că aceasta a fost corectată, procedurile auditorului necesare în aceste circumstanțe includ determinarea faptului că a fost făcută corecția (în conformitate cu punctul 17 (a)) și pot include revizuirea etapelor parcurse de către conducere pentru a comunica această modificare destinatarilor acelor alte informații în cazul în care acestea au fost deja emise.

A49. În cazul în care persoanele responsabile cu governanța nu sunt de acord să revizuiască acele alte informații, luarea măsurilor adecvate pentru a încerca să aducă, în mod corespunzător, denaturarea necorectată în atenția utilizatorilor pentru care este întocmit raportul auditorului necesită utilizarea raționamentului profesional și poate fi afectată de legislația sau reglementările relevante din jurisdicție. În consecință, auditorul poate considera că este adecvat să apeleze la consiliere juridică cu privire la drepturile și obligațiile legale ale auditorului.

A50. Atunci când o denaturare semnificativă a altor informații rămâne necorectată, măsurile adecvate pe care auditorul poate să le ia pentru a aduce, în mod corespunzător, denaturarea necorectată în atenția utilizatorilor pentru care este întocmit raportul auditorului, atunci când legislația sau reglementările permit acest lucru, includ, de exemplu:

- Transmiterea către conducere a unui raport al auditorului nou sau modificat, care să includă o secțiune modificată în conformitate cu punctul 22 și solicitarea transmiterii de către conducere a acestui raport al auditorului nou sau modificat utilizatorilor pentru care acesta este întocmit. Atunci când ia această măsură, auditorul poate necesita să țină cont de eventualul efect asupra datei raportului nou sau modificat al auditorului, având în vedere cerințele ISA-urilor sau ale legislației sau reglementărilor aplicabile. Auditorul poate, de asemenea, să analizeze măsurile luate de către conducere pentru a pune raportul nou sau modificat al auditorului la dispoziția acestor utilizatori,

- Aducerea denaturării semnificative a altor informații în atenția utilizatorilor pentru care este întocmit raportul auditorului (de exemplu, prin discutarea aspectului într-o adunare generală a acționarilor),
- Comunicarea cu un organism de reglementare sau cu un organism profesional relevant cu privire la denaturarea semnificativă necorectată sau
- Analizarea implicațiilor pentru continuarea misiunii (a se vedea și punctul A46).

Reacții în cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare sau în cazul în care este necesară actualizarea cunoștințelor auditorului despre entitate și mediul său (A se vedea punctul 20)

A51. Atunci când citește alte informații, auditorul poate identifica informații noi care au implicații asupra:

- Înțelegerii de către auditor a entității și a mediului său și, prin urmare, pot indica necesitatea ca auditorul să își revizuiască evaluarea riscurilor.¹³
- Responsabilității auditorului de a evalua efectul denaturărilor identificate asupra auditului și al eventualelor denaturări necorectate asupra situațiilor financiare.¹⁴
- Responsabilităților auditorului cu privire la evenimente ulterioare.¹⁵

Raportarea (A se vedea punctele 21-24)

A52. Pentru un audit al situațiilor financiare ale unei entități necotate, auditorul poate considera că este adecvată identificarea în raportul auditorului a altor informații pe care auditorul se așteaptă să le obțină după data raportului auditorului, pentru a se spori transparența acelor informații care fac obiectul responsabilităților auditorului în baza prezentului ISA. Auditorul poate considera această măsură adecvată, de exemplu, atunci când conducerea poate declara auditorului că astfel de alte informații vor fi emise după data raportului auditorului.

Exemple de declarații (A se vedea punctele 21-22)

A53. În Anexa 2 sunt incluse exemple pentru secțiunea „Alte informații” din raportul auditorului.

Raportarea implicațiilor atunci când opinia auditorului privind situațiile financiare este o opinie cu rezerve sau o opinie contrară (A se vedea punctul 23)

A54. Este posibil ca o opinie cu rezerve sau o opinie contrară a auditorului cu privire la situațiile financiare să nu aibă impact asupra declarației prevăzute de

13 ISA 315 (Revizuit), punctele 11, 31 și A1.

14 ISA 450, Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului.

15 ISA 560, punctele 10 și 14.

punctul 22 (e), dacă aspectul din cauza căruia a fost modificată opinia auditorului nu este inclus sau tratat în alt fel în alte informații și aspectul nu afectează nicio parte din alte informații. De exemplu, este posibil ca o opinie cu rezerve asupra situațiilor financiare exprimată din cauza neprezentării informațiilor privind remunerația directorilor așa cum prevede cadrul de raportare financiară aplicabil să nu aibă nicio implicație pentru raportarea prevăzută de prezentul ISA. În alte circumstanțe, pot exista implicații pentru astfel de raportări, așa cum este descris la punctele A55-A58.

Opinie cu rezerve ca urmare a unei denaturări semnificative în situațiile financiare

A55. În circumstanțele în care auditorul emite o opinie cu rezerve, se poate analiza și posibilitatea ca alte informații să fie denaturate semnificativ în raport cu același aspect ca cel care a generat opinia cu rezerve cu privire la situațiile financiare, sau în raport cu un aspect conex acestuia.

Opinie cu rezerve din cauza unei limitări a ariei de aplicare

A56. Atunci când există o limitare a ariei de aplicare care vizează un element semnificativ din situațiile financiare, auditorul nu va obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la respectivul aspect. În aceste circumstanțe, este posibil ca auditorul să nu poată concluziona dacă valorile sau alte elemente din alte informații care au legătură cu acest aspect au drept rezultat o denaturare semnificativă a altor informații. În consecință, este posibil ca auditorul să fie nevoit să modifice declarația prevăzută la punctul 22 (e), pentru a menționa că auditorul nu poate analiza descrierea inclusă de către conducere în alte informații cu privire la aspectul în raport cu care opinia auditorului cu privire la situațiile financiare a fost emisă cu rezerve, așa cum se explică în paragraful Baza opiniei cu rezerve. Auditorul trebuie, cu toate acestea, să raporteze orice alte denaturări semnificative necorectate ale altor informații, care au fost identificate.

Opinie contrară

A57. O opinie contrară cu privire la situațiile financiare, legată de un aspect specific descris (aspecte specifice descrise) în paragraful Baza opiniei contrare, nu justifică omisiunea raportării denaturărilor semnificative ale altor informații, identificate de auditor în raportul auditorului în conformitate cu punctul 22 (e) (ii). Atunci când a fost exprimată o opinie contrară cu privire la situațiile financiare, este posibil ca auditorul să fie nevoit să modifice corespunzător declarația prevăzută de punctul 22 (e), de exemplu pentru a indica faptul că anumite valori sau elemente din alte informații sunt denaturate semnificativ în raport cu același aspect ca cel care a generat opinia contrară cu privire la situațiile financiare, sau în raport cu un aspect conex acestuia.

Imposibilitatea exprimării unei opinii

A58. Atunci când auditorul declară imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare și oferă detalii suplimentare referitoare la audit, includerea unei secțiuni cu privire la alte informații poate eclipsa declarația de

imposibilitate a exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare ca întreg. În consecință, în acele circumstanțe, așa cum prevede ISA 705 (Revizuit), raportul auditorului nu include o secțiune care să trateze cerințele de raportare prevăzute de prezentul ISA.

Raportarea prevăzută de legislație sau reglementări (A se vedea punctul 24)

A59. ISA 200¹⁶ explică faptul că auditorului i se poate impune să se conformeze unor cerințe legale sau de reglementare, în plus față de ISA. În acest caz, auditorul poate fi obligat să utilizeze în raportul auditorului un format sau o formulare specific(ă) ce poate fi diferit(ă) de cele descrise în prezentul ISA. Consecvența în raportul auditorului, atunci când auditul a fost efectuat în conformitate cu ISA-urile, sprijină credibilitatea pe piața globală, facilitând identificarea acelor audituri care au fost efectuate în conformitate cu standarde recunoscute la nivel global. Atunci când diferențele dintre cerințele legale sau de reglementare și prezentul ISA, privind raportarea cu privire la alte informații, se referă doar la formatul și la formularea raportului auditorului, iar în raportul auditorului sunt incluse cel puțin fiecare dintre elementele identificate la punctul 24, raportul auditorului poate face referire la Standardele Internaționale de Audit. În consecință, în aceste circumstanțe se consideră că auditorul s-a conformat cerințelor prezentului ISA, chiar dacă formatul și formularea utilizate în raportul auditorului sunt cele prevăzute de cerințele de raportare legale sau de reglementare.

16 ISA 200, punctul A57.

Anexa 1

(A se vedea punctele 14, A8)

Exemple de valori sau alte elemente care pot fi incluse în alte informații

Următoarele sunt exemple de valori și alte elemente care pot fi incluse în alte informații. Nu se intenționează ca această listă să fie exhaustivă.

Valori

- Elemente dintr-un rezumat al principalelor rezultate financiare, cum ar fi profitul net, rezultatul pe acțiune, dividendele, cifra de afaceri și alte venituri din exploatare, precum și achizițiile și cheltuielile de exploatare.
- Date selectate privind exploatarea, cum ar fi veniturile din activități continue pe zone principale de exploatare sau cifra de afaceri pe segmente geografice sau pe linii de produse.
- Elemente speciale, cum ar fi cedările de active, provizioanele pentru litigii, deprecierea activelor, ajustările fiscale, provizioanele pentru refacerea mediului și cheltuielile de restructurare și reorganizare.
- Informații privind lichiditatea și resursele de capital, cum ar fi numerarul, echivalentele de numerar și titlurile de valoare tranzacționabile; dividendele; și datoriile, contractele de leasing financiar și obligațiile aferente intereselor minoritare.
- Cheltuielile de capital pe segment sau divizie.
- Valori implicate în angajamentele extrabilanțiere și efectele financiare aferente.
- Valori implicate în garanții, obligații contractuale, despăgubiri legale sau privind mediul și alte contingente.
- Parametri sau indicatori financiari, cum ar fi marja brută, rentabilitatea capitalului mediu angajat, rentabilitatea capitalurilor proprii medii ale acționarilor, rata lichidității curente, rata de acoperire a dobânzii și rata îndatorării. Unele dintre acestea pot fi reconciliate direct cu situațiile financiare.

Alte elemente

- Explicații cu privire la cele mai importante estimări contabile și la ipotezele aferente.
- Identificarea părților afiliate și descrieri ale tranzacțiilor cu acestea.
- Descrierea politicilor sau abordării entității în ceea ce privește gestionarea riscului aferent prețului mărfurilor, a riscului valutar sau a riscului ratei dobânzii, de exemplu, prin intermediul contractelor forward, swapurilor pe rata dobânzii sau al altor instrumente financiare.

- Descrierea naturii angajamentelor extrabilanțiere.
- Descrierea garanțiilor, compensațiilor, obligațiilor contractuale, litigiilor sau cazurilor de răspundere privind mediul, precum și a altor contingente, inclusiv evaluările calitative ale conducerii cu privire la expunerile entității la riscurile aferente.
- Descrierea modificărilor cerințelor legale sau de reglementare, cum ar fi noi reglementări fiscale sau de mediu, care au avut un impact semnificativ asupra operațiunilor sau poziției fiscale a entității ori vor avea un impact semnificativ asupra perspectivelor financiare ale entității.
- Evaluările calitative ale conducerii cu privire la impactul noilor standarde de raportare financiară care au intrat în vigoare în decursul perioadei, sau care vor intra în vigoare în următoarea perioadă, asupra rezultatelor financiare, poziției financiare și fluxurilor de trezorerie ale entității.
- Descrieri generale ale mediului de afaceri și ale perspectivelor acestuia.
- Prezentarea generală a strategiei.
- Descrierea tendințelor prețurilor de piață pentru principalele mărfuri sau materii prime.
- Comparații între regiuni în ceea ce privește oferta, cererea și circumstanțele de reglementare.
- Explicații privind factorii specifici care influențează profitabilitatea entității pe anumite segmente.

Anexa 2

(A se vedea punctele 21-22, A53)

Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la alte informații

- Exemplul 1: Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotate sau necotate, care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut alte informații în totalitate înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.
- Exemplul 2: Un raport al auditorului pentru o entitate cotate care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut alte informații parțial înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora și preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.
- Exemplul 3: Un raport al auditorului pentru o entitate necotate care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut alte informații parțial înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora și preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.
- Exemplul 4: Un raport al auditorului pentru o entitate cotate care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul nu a obținut alte informații înainte de data raportului auditorului, dar preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.
- Exemplul 5: Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotate sau necotate, care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut alte informații în totalitate înainte de data raportului auditorului și a concluzionat că există o denaturare semnificativă a acestora.
- Exemplul 6: Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotate sau necotate, care conține o opinie cu rezerve, în situația în care auditorul a obținut alte informații în totalitate înainte de data raportului auditorului și există o limitare a ariei de aplicare în legătură cu un element semnificativ din situațiile financiare consolidate care afectează, de asemenea, alte informații.
- Exemplul 7: Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotate sau necotate, care conține o opinie contrară, în situația în care auditorul a obținut alte informații în totalitate înainte de data raportului auditorului și opinia contrară cu privire la situațiile financiare consolidate afectează, de asemenea, alte informații.

Exemplul 1 – Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotată sau necotată, care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut alte informații în totalitate înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale oricărei entități, cotate sau necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600¹).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).²
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.³
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

1 ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*.

2 ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*.

3 ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*. Secțiunea Aspecte-cheie de audit este obligatorie doar pentru entitățile cotate.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare⁴

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

[Aspecte-cheie de audit⁵

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte.

[*Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.*]

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

Conducerea⁶ este responsabilă pentru alte informații. Alte informații cuprind [informațiile incluse în raportul X,⁷ dar nu includ situațiile financiare și raportul auditorului

4 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

5 Secțiunea Aspecte-cheie de audit este obligatorie doar pentru entitățile cotate.

6 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

7 Pentru a identifica alte informații poate fi utilizată o descriere mai specifică a acestora, cum ar fi „raportul conducerii și declarația președintelui.

cu privire la acestea.]

Opinia noastră cu privire la situațiile financiare nu acoperă și alte informații și nu exprimăm niciun fel de concluzie de asigurare cu privire la acestea.

În legătură cu auditul situațiilor financiare, responsabilitatea noastră este de a cita alte informații și, în cadrul acestui demers, de a analiza dacă acele informații sunt inconsecvente semnificativ cu situațiile financiare sau cu cunoștințele pe care le-am obținut în decursul auditului ori dacă par a fi denaturate semnificativ în alt fel. În cazul în care, pe baza activității efectuate, concluzionăm că există o denaturare semnificativă a acestor alte informații, suntem obligați să raportăm acest fapt. În această privință nu avem nimic de raportat.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare⁸

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit)⁹ – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (R auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

[Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este *[numele]*.¹⁰]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

8 În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernanta” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

9 ISA 700 (Revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.

10 Numele partenerului de misiune este inclus în raportul auditorului pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate, cu excepția cazurilor rare în care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare conduce la o amenințare semnificativă la adresa securității personale (a se vedea ISA 700 (Revizuit), punctul 46).

Exemplul 2 – Un raport al auditorului pentru o entitate cotate care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut alte informații parțial înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora și preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații parțial înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora și preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare ¹¹

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte.

[Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.]

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

Conducerea¹² este responsabilă pentru alte informații. Alte informații cuprind informațiile incluse în raportul X¹³ (dar nu includ situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea), pe care le-am obținut înainte de data raportului

11 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

12 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

13 Pentru a identifica alte informații poate fi utilizată o descriere mai specifică a acestora, cum ar fi „raportul conducerii și declarația președintelui.

auditorului, și pe cele incluse în raportul Y, care preconizăm că ne va fi pus la dispoziție după acea dată.

Opinia noastră cu privire la situațiile financiare nu acoperă și alte informații și nu exprimăm și nici nu vom exprima niciun fel de concluzie de asigurare cu privire la acestea.

În legătură cu auditul situațiilor financiare, responsabilitatea noastră este de a citi alte informații identificate mai sus și, în cadrul acestui demers, de a analiza dacă acele informații sunt inconsecvente semnificativ cu situațiile financiare sau cu cunoștințele pe care le-am obținut în decursul auditului ori dacă par a fi denaturate semnificativ în alt fel.

În cazul în care, pe baza activității efectuate asupra acelor alte informații pe care le-am obținut înainte de data raportului auditorului, concluzionăm că există o denaturare semnificativă a acelor informații, suntem obligați să raportăm acest fapt. În această privință nu avem nimic de raportat.

[În cazul în care, atunci când citim raportul Y, ajungem la concluzia că în acesta există o denaturare semnificativă, suntem obligați să comunicăm acest aspect persoanelor responsabile cu guvernanta și [*descrierea acțiunilor aplicabile în respectiva jurisdicție.*]]¹⁴

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare¹⁵

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [*numele*].¹⁶

[*Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție*]

[*Adresa auditorului*]

[*Data*]

14 Acest paragraf suplimentar poate fi util atunci când auditorul a identificat o denaturare semnificativă necorectată a altor informații obținute după data raportului auditorului și are obligația legală de a întreprinde acțiuni specifice ca reacție la această descoperire.

15 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

16 Numele partenerului de misiune este inclus în raportul auditorului pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate, cu excepția cazurilor rare în care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare conduce la o amenințare semnificativă la adresa securității personale (a se vedea ISA 700 (Revizuit), punctul 46).

Exemplul 3 – Un raport al auditorului pentru o entitate necotată care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut alte informații parțial înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora și preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații parțial înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora și preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislație sau reglementări.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]*, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

Conducerea¹⁷ este responsabilă pentru alte informații. Alte informații obținute la data acestui raport al auditorului sunt [informațiile incluse în raportul X,¹⁸ dar nu includ situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea].

Opinia noastră cu privire la situațiile financiare nu acoperă și alte informații și nu exprimăm niciun fel de concluzie de asigurare cu privire la acestea.

În legătură cu auditul situațiilor financiare, responsabilitatea noastră este de a cita alte informații și, în cadrul acestui demers, de a analiza dacă acele informații sunt înconsecvente semnificativ cu situațiile financiare sau cu cunoștințele pe care le-am obținut în decursul auditului ori dacă par a fi denaturate semnificativ în alt fel.

În cazul în care, pe baza activității efectuate asupra acelor alte informații pe care le-am obținut înainte de data raportului auditorului, concluzionăm că există o denaturare semnificativă a acelor informații, suntem obligați să raportăm acest fapt. În această privință nu avem nimic de raportat.

17 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

18 Pentru a identifica alte informații poate fi utilizată o descriere mai specifică a acestora, cum ar fi „raportul conducerii și declarația președintelui.”

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare¹⁹

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

19 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

Exemplul 4 – Un raport al auditorului pentru o entitate cotate care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul nu a obținut alte informații înainte de data raportului auditorului, dar preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul nu a obținut alte informații înainte de data raportului auditorului, dar preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare²⁰

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte.

[Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.]

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

Conducerea²¹ este responsabilă pentru alte informații. Alte informații cuprind [informațiile incluse în raportul X,²² dar nu includ situațiile financiare și raportul

20 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

21 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

22 Pentru a identifica alte informații poate fi utilizată o descriere mai specifică a acestora, cum ar fi raportul conducerii și declarația președintelui”.

auditorului cu privire la acestea]. Se preconizează că raportul X ne va fi pus la dispoziție după data acestui raport al auditorului.

Opinia noastră cu privire la situațiile financiare nu acoperă și alte informații și nu vom exprima niciun fel de concluzie de asigurare cu privire la acestea.

În legătură cu auditul situațiilor financiare, responsabilitatea noastră este de a citi alte informații identificate mai sus atunci când acestea vor fi disponibile și, în cadrul acestui demers, de a analiza dacă acele informații sunt inconsecvente semnificativ cu situațiile financiare sau cu cunoștințele pe care le-am obținut în decursul auditului ori dacă par a fi denaturate semnificativ în alt fel.

[În cazul în care, atunci când citim raportul X, ajungem la concluzia că în acesta există o denaturare semnificativă, suntem obligați să comunicăm acest aspect persoanelor responsabile cu guvernarea și [*descrierea acțiunilor aplicabile în respectiva jurisdicție*].]²³

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare²⁴

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [*numele*].

[*Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție*]

[*Adresa auditorului*]

[*Data*]

23 Acest paragraf suplimentar poate fi util atunci când auditorul a identificat o denaturare semnificativă necorectată a altor informații obținute după data raportului auditorului și are obligația legală de a întreprinde acțiuni specifice ca reacție la această descoperire.

24 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

Exemplul 5 – Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotate sau necotate, care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut alte informații în totalitate înainte de data raportului auditorului și a concluzionat că există o denaturare semnificativă a acestora.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale oricărei entități, cotate sau necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și a concluzionat că există o denaturare semnificativă a acestora.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislație sau reglementări.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

Conducerea²⁵ este responsabilă pentru alte informații. Alte informații cuprind [informațiile incluse în raportul X,²⁶ dar nu includ situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea.]

Opinia noastră cu privire la situațiile financiare nu acoperă și alte informații și nu exprimăm niciun fel de concluzie de asigurare cu privire la acestea.

În legătură cu auditul situațiilor financiare, responsabilitatea noastră este de a cita alte informații și, în cadrul acestui demers, de a analiza dacă acele informații sunt inconsecvente semnificativ cu situațiile financiare sau cu cunoștințele pe care le-am obținut în decursul auditului ori dacă par a fi denaturate semnificativ în alt fel.

În cazul în care, pe baza activității efectuate, concluzionăm că există o denaturare semnificativă a acestor alte informații, suntem obligați să raportăm acest fapt. Așa cum descriem mai jos, am concluzionat că există o astfel de denaturare semnificativă a altor informații.

25 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

26 Pentru a identifica alte informații poate fi utilizată o descriere mai specifică a acestora, cum ar fi „raportul conducerii și declarația președintelui”.

[*Descrierea denaturării semnificative a altor informații*]

[Aspecte-cheie de audit²⁷

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte.

[*Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.*]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare²⁸

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

[Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este *[numele]*.²⁹]

[*Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție*]

[*Adresa auditorului*]

[*Data*]

27 Secțiunea Aspecte-cheie de audit este obligatorie doar pentru entitățile cotate.

28 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

29 Numele partenerului de misiune este inclus în raportul auditorului pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate, cu excepția cazurilor rare în care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare conduce la o amenințare semnificativă la adresa securității personale (a se vedea ISA 700 (Revizuit), punctul 46).

Exemplul 6 – Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotate sau necotate, care conține o opinie cu rezerve, în situația în care auditorul a obținut alte informații în totalitate înainte de data raportului auditorului și există o limitare a ariei de aplicare în legătură cu un element semnificativ din situațiile financiare consolidate care afectează, de asemenea, alte informații.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale oricărei entități, cotate sau necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului (adică se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.
- Auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o investiție într-o entitate asociată din străinătate. Posibilele efecte ale imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate sunt considerate a fi semnificative, dar nu generalizate în situațiile financiare consolidate (adică este adecvată o opinie cu rezerve).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului, iar aspectul care a condus la opinia cu rezerve asupra situațiilor financiare consolidate afectează și acele informații.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare consolidate sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislație sau reglementări.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare consolidate ale Companiei ABC și filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația consolidată a rezultatului global, situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare consolidate, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare consolidate anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Grupului la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară consolidată și fluxurile sale de trezorerie consolidate pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei cu rezerve

Investiția Grupului în Compania XYZ, o entitate asociată din străinătate dobândită în timpul acestui an și contabilizată prin metoda punerii în echivalență, este înregistrată la valoarea de xxx în situația consolidată a poziției financiare la 31 decembrie 20X1, iar cota-parte a lui ABC din venitul net al lui XYZ de xxx este inclusă în venitul lui ABC aferent exercițiului financiar încheiat la acea dată. Nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la valoarea contabilă a investiției lui ABC în XYZ la 31 decembrie 20X1 și la cota-parte a lui ABC din venitul net al lui XYZ pentru acest an din cauza faptului că ne-a fost interzis accesul la informațiile financiare, conducerea și auditorii lui XYZ. În consecință, nu am fost în măsură să stabilim dacă erau necesare ajustări ale acestor valori.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate* din raportul nostru. Suntem independenți față de Grup, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare consolidate din *[jurisdicția]*, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre cu rezerve.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

Conducerea³⁰ este responsabilă pentru alte informații. Alte informații cuprind [informațiile incluse în raportul X,³¹ dar nu includ situațiile financiare conso-

30 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

31 Pentru a identifica alte informații poate fi utilizată o descriere mai specifică a acestora, cum ar fi „raportul conducerii și declarația președintelui.

lidate și raportul auditorului cu privire la acestea.]

Opinia noastră cu privire la situațiile financiare consolidate nu acoperă și alte informații și nu exprimăm niciun fel de concluzie de asigurare cu privire la acestea.

În legătură cu auditul situațiilor financiare consolidate, responsabilitatea noastră este de a citi alte informații și, în cadrul acestui demers, de a analiza dacă acele informații sunt inconsecvente semnificativ cu situațiile financiare consolidate sau cu cunoștințele pe care le-am obținut în decursul auditului ori dacă par a fi denaturate semnificativ în alt fel.

În cazul în care, pe baza activității efectuate, concluzionăm că există o denaturare semnificativă a acestor alte informații, suntem obligați să raportăm acest fapt. Așa cum am descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve* de mai sus, nu am putut obține probe suficiente și adecvate cu privire la valoarea contabilă a investiției lui ABC în XYZ la 31 decembrie 20X1 și cu privire la cota-parte care îi revine lui ABC din venitul net înregistrat de XYZ în exercițiul financiar. În consecință, nu putem să concluzionăm dacă acele alte informații sunt sau nu denaturate semnificativ în legătură cu acest aspect.

[Aspecte-cheie de audit]³²

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare consolidate din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare consolidate ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte. Pe lângă aspectul descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve*, am determinat că aspectele descrise mai jos reprezintă aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul nostru.

[*Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.*]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare³³

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).*]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).*]

[Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [*numele*].³⁴]

32 Secțiunea Aspecte-cheie de audit este obligatorie doar pentru entitățile cotate.

33 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

34 Numele partenerului de misiune este inclus în raportul auditorului pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate, cu excepția cazurilor rare în care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare conduce la o amenințare semnificativă la adresa securității personale (a se vedea ISA 700 (Revizuit), punctul 46).

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

Exemplul 7 – Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotate sau necotate, care conține o opinie contrară, în situația în care auditorul a obținut alte informații în totalitate înainte de data raportului auditorului și opinia contrară cu privire la situațiile financiare consolidate afectează, de asemenea, alte informații.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale oricărei entități, cotate sau necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului (adică se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.
- Situațiile financiare consolidate sunt denaturate semnificativ din cauza neconsolidării unei filiale. Denaturarea semnificativă este considerată a fi generalizată la nivelul situațiilor financiare consolidate. Efectele denaturării asupra situațiilor financiare consolidate nu au fost stabilite deoarece acest lucru nu a fost posibil (adică este adecvată o opinie contrară).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului, iar aspectul care a dus la opinia contrară asupra situațiilor financiare consolidate afectează și acele informații.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare consolidate sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislație sau reglementări.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Opinie contrară

Am auditat situațiile financiare consolidate ale Companiei ABC și filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația consolidată a rezultatului global, situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare consolidate, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, din cauza importanței aspectului descris în secțiunea *Baza opiniei contrare* din raportul nostru, situațiile financiare consolidate anexate nu prezintă fidel (sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la) poziția financiară consolidată a Grupului la 31 decembrie 20X1 și nici performanța sa financiară consolidată și fluxurile sale de trezorerie consolidate pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei contrare

Așa cum se explică în Nota X, Grupul nu a consolidat situațiile financiare ale filialei Compania XYZ, pe care Grupul a dobândit-o în cursul anului 20X1, deoarece nu a putut determina valorile juste ale anumitor active și datorii semnificative ale filialei la data achiziției. Prin urmare, această investiție este contabilizată la cost. Conform IFRS-urilor, Grupul ar fi trebuit să consolideze această filială și să contabilizeze achiziția pe baza unor valori provizorii. În cazul în care Compania XYZ ar fi fost consolidată, multe dintre elementele din situațiile financiare consolidate anexate ar fi fost afectate semnificativ. Efectele neconsolidării asupra situațiilor financiare consolidate nu au fost stabilite.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate* din raportul nostru. Suntem independenți față de Grup, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare consolidate din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre contrare.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

Conducerea³⁵ este responsabilă pentru alte informații. Alte informații cuprind [informațiile incluse în raportul X,³⁶ dar nu includ situațiile financiare consolidate și raportul auditorului cu privire la acestea.]

35 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

36 Pentru a identifica alte informații poate fi utilizată o descriere mai specifică a acestora, cum ar fi „raportul conducerii și declarația președintelui”.

Opinia noastră cu privire la situațiile financiare consolidate nu acoperă și alte informații și nu exprimăm niciun fel de concluzie de asigurare cu privire la acestea.

În legătură cu auditul situațiilor financiare consolidate, responsabilitatea noastră este de a citi alte informații și, în cadrul acestui demers, de a analiza dacă acele informații sunt inconsecvente semnificativ cu situațiile financiare consolidate sau cu cunoștințele pe care le-am obținut în decursul auditului ori dacă par a fi denaturate semnificativ în alt fel. În cazul în care, pe baza activității efectuate, concluzionăm că există o denaturare semnificativă a acestor alte informații, suntem obligați să raportăm acest fapt. Așa cum am descris în secțiunea *Baza opiniei contrare* de mai sus, Grupul ar fi trebuit să consolideze Compania XYZ și să contabilizeze achiziția pe baza unor valori provizorii. Am concluzionat că acele alte informații sunt denaturate semnificativ din același motiv în ceea ce privește valorile și alte elemente din raportul X afectate de neconsolidarea Companiei XYZ.

[Aspecte-cheie de audit]³⁷

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare consolidate din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare consolidate ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte. Pe lângă aspectul descris în secțiunea *Baza opiniei contrare*, am determinat că aspectele descrise mai jos reprezintă aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul nostru.

[*Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.*]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare³⁸

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).*]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).*]

[Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [numele].³⁹]

[*Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție*]

[*Adresa auditorului*]

[*Data*]

37 Secțiunea Aspecte-cheie de audit este obligatorie doar pentru entitățile cotate.

38 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

39 Numele partenerului de misiune este inclus în raportul auditorului pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate, cu excepția cazurilor rare în care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare conduce la o amenințare semnificativă la adresa securității personale (a se vedea ISA 700 (Revizuit), punctul 46).

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 800 (REVIZUIT)
CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR
FINANCIARE ÎNTOCMITE ÎN CONFORMITATE
CU CADRE DE RAPORTARE CU SCOP SPECIAL

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1-3
Data intrării în vigoare	4
Obiectiv	5
Definiții	6-7
Cerințe	
Considerente privind acceptarea misiunii	8
Considerente privind planificarea și efectuarea auditului	9–10
Formarea unei opinii și considerente privind raportarea	11–14
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Definiția cadrului de raportare cu scop special	A1–A4
Considerente privind acceptarea misiunii	A5–A8
Considerente privind planificarea și efectuarea auditului	A9–A12
Formarea unei opinii și considerente privind raportarea	A13–A21
Anexă: Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la situațiile financiare cu scop special	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 800 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadre de raportare cu scop special*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri) din seria 100-700 se aplică unui audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA tratează considerentele speciale privind aplicarea acelor ISA-uri unui audit al situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.
2. Prezentul ISA este scris în contextul unui set complet de situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special. ISA 805 (Revizuit)¹ tratează considerentele speciale relevante pentru un audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific, cont sau aspect al unei situații financiare.
3. Prezentul ISA nu prevalează asupra cerințelor din alte ISA-uri; nici nu își propune să trateze toate considerentele specifice care pot fi relevante în circumstanțele misiunii.

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

5. Obiectivul auditorului, atunci când aplică ISA-urile într-un audit al situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special, este de a aborda în mod adecvat considerentele speciale care sunt relevante pentru:
 - (a) Acceptarea misiunii,
 - (b) Planificarea și efectuarea acelei misiuni și
 - (c) Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.

Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Situații financiare cu scop special – Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special. (A se vedea punctul A4)
 - (b) Cadru de raportare cu scop special - Un cadru de raportare financiară conceput pentru a îndeplini nevoile de informații financiare ale unor utilizatori specifici. Cadru de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate.² (A se vedea punctele A1-A4)

1 ISA 805 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor unei situații financiare.

2 ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, punctul 13 (a).

7. Referirile la „situații financiare” din prezentul ISA înseamnă „un set complet de situații financiare cu scop special”. Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare, precum și ceea ce constituie un set complet de situații financiare. Referința la „situațiile financiare cu scop special” include prezentările de informații aferente.

Cerințe

Considerente privind acceptarea misiunii

Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară

8. ISA 210 prevede ca auditorul să stabilească acceptabilitatea cadrului de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare.³ Într-un audit al situațiilor financiare cu scop special, auditorul trebuie să obțină o înțelegere cu privire la: (A se vedea punctele A5-A8)
- (a) Scopul pentru care sunt întocmite situațiile financiare,
 - (b) Utilizatorii vizați și
 - (c) Pașii făcuți de conducere pentru a determina dacă acel cadru de raportare financiară este acceptabil în circumstanțele date.

Considerente privind planificarea și efectuarea auditului

9. ISA 200 impune auditorului să se conformeze cu toate ISA-urile relevante pentru audit.⁴ În planificarea și efectuarea unui audit al situațiilor financiare cu scop special, auditorul trebuie să determine dacă aplicarea ISA-urilor necesită considerente speciale în circumstanțele misiunii. (A se vedea punctele A9-A12)
10. ISA 315 (Revizuit) prevede ca auditorul să obțină o înțelegere cu privire la modul în care entitatea selectează și aplică politicile contabile.⁵ În cazul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu prevederile unui contract, auditorul trebuie să obțină o înțelegere cu privire la orice interpretări semnificative ale contractului pe care conducerea le-a făcut la întocmirea acestor situații financiare. O interpretare este importantă în cazul în care adoptarea unei alte interpretări rezonabile ar fi produs o diferență semnificativă în ceea ce privește informația prezentată în situațiile financiare.

Formarea unei opinii și considerente privind raportarea

11. Atunci când își formează o opinie și când raportează cu privire la situații financiare cu scop special, auditorul trebuie să aplice cerințele din ISA 700 (Revizuit).⁶ (A se vedea punctele A13-A19)

3 ISA 210, Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit, punctul 6 (a).

4 ISA 200, punctul 18.

5 ISA 315 (Revizuit), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său, punctul 11 (c).

6 ISA 700 (Revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.

Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil

12. ISA 700 (Revizuit) prevede că auditorul trebuie să evalueze dacă situațiile financiare fac referire în mod adecvat la cadrul de raportare financiară aplicabil sau îl descriu în mod adecvat.⁷ În cazul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu prevederile unui contract, auditorul trebuie să evalueze dacă situațiile financiare descriu în mod adecvat orice interpretări semnificative ale contractului pe care se bazează situațiile financiare.
13. ISA 700 (Revizuit) tratează forma și conținutul raportului auditorului, inclusiv ordonarea specifică a anumitor elemente. În cazul unui raport al auditorului cu privire la situații financiare cu scop special:
- Raportul auditorului trebuie să descrie, de asemenea, scopul pentru care sunt întocmite situațiile financiare și, dacă este necesar, utilizatorii vizați sau trebuie să facă referire la o notă din situațiile financiare cu scop special care conține acea informație și
 - În cazul în care conducerea are de ales dintre mai multe cadre de raportare financiară la întocmirea unor astfel de situații financiare, explicația privind responsabilitatea conducerii⁸ pentru situațiile financiare trebuie să facă referire, de asemenea, la responsabilitatea sa pentru determinarea faptului că acel cadru de raportare financiară este acceptabil în circumstanțele date.

Atenționarea cititorilor cu privire la faptul că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special

14. Raportul auditorului cu privire la situații financiare cu scop special trebuie să includă un paragraf de Evidențiere a unor aspecte care atenționează utilizatorii raportului auditorului asupra faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și, în consecință, este posibil ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alt scop. (A se vedea punctele A20-A21)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Definiția cadrului de raportare cu scop special (A se vedea punctul 6)

A1. Exemple de cadre de raportare cu scop special sunt:

- O contabilizare în scop fiscal pentru un set de situații financiare care însoțesc declarația fiscală a unei entități,
- Contabilizarea pe baza încasărilor și plăților în numerar pentru obținerea de informații privind fluxurile de trezorerie, pe care o entitate ar putea fi nevoită să le pregătească pentru creditori,

7 ISA 700 (Revizuit), punctul 15.

8 Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

- Prevederile privind raportarea financiară stabilite de un organism de reglementare pentru a îndeplini cerințele aceluia organism de reglementare, sau
 - Prevederile privind raportarea financiară dintr-un contract, precum un contract de obligațiuni, un acord de împrumut sau o subvenție pe un proiect.
- A2. Ar putea exista circumstanțe în care un cadru de raportare cu scop special are la bază un cadru de raportare financiară stabilit de o organizație de normalizare autorizată sau recunoscută, ori prin legislație sau reglementări, dar nu respectă toate cerințele aceluia cadru. Un exemplu este un contract care necesită întocmirea de situații financiare în conformitate cu majoritatea Standardelor de Raportare Financiară din Jurisdicția X, dar nu cu toate. Atunci când acest fapt este acceptabil în circumstanțele misiunii, este neadecvat ca, în descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil din situațiile financiare cu scop special să se invoce conformitatea totală cu cadrul de raportare financiară stabilit de organizația de normalizare autorizată sau recunoscută, ori prin legislație sau reglementări. În exemplul de contract de mai sus, descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil ar putea să facă referire la prevederile privind raportarea financiară din contract, mai degrabă decât să facă orice referire la Standardele de Raportare Financiară ale Jurisdicției X.
- A3. În circumstanțele descrise la punctul A2, cadrul de raportare cu scop special ar putea să nu fie un cadru de prezentare fidelă, chiar și atunci când cadrul de raportare financiară pe care se bazează este un cadru de prezentare fidelă. Aceasta se datorează faptului că este posibil ca acel cadru de raportare cu scop special să nu respecte toate cerințele cadrului de raportare financiară stabilit de organizația de normalizare autorizată sau recunoscută, ori prin legislație sau reglementări, care sunt necesare pentru a obține prezentarea fidelă a situațiilor financiare.
- A4. Situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special ar putea fi singurele situații financiare pe care o entitate le întocmește. În astfel de circumstanțe, acele situații financiare ar putea fi folosite de alți utilizatori decât cei pentru care a fost conceput cadrul de raportare financiară. În ciuda distribuției largi a situațiilor financiare în acele circumstanțe, situațiile financiare sunt considerate încă a fi situații financiare cu scop special în contextul ISA-urilor. Cerințele de la punctele 13-14 sunt menite să evite neînțelegerile cu privire la scopul în care sunt întocmite situațiile financiare. Prezentările de informații cuprind informații explicative sau descriptive, potrivit cerințelor, permise în mod expres sau în alt mod de cadrul de raportare financiară aplicabil în situațiile financiare, la începutul situațiilor financiare, sau în note, sau încorporate prin referințe încrucișate.⁹

9 ISA 200, punctul 13 (f).

Considerente privind acceptarea misiunii

Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară (A se vedea punctul 8)

- A5. În cazul situațiilor financiare cu scop special, nevoile de informații financiare ale utilizatorilor vizați sunt un factor-cheie în determinarea acceptabilității cadrului de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare.
- A6. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate să cuprindă standardele de raportare financiară stabilite de o organizație autorizată sau recunoscută pentru promulgarea de standarde pentru situațiile financiare cu scop special. În acel caz, se presupune că acele standarde sunt acceptabile în acel scop dacă organizația trece printr-un proces stabil și transparent, care implică deliberarea și luarea în considerare a opiniilor părților interesate relevante. În anumite jurisdicții, legislația sau reglementările pot stabili cadrul de raportare financiară pe care îl va utiliza conducerea la întocmirea situațiilor financiare cu scop special pentru un anumit tip de entitate. De exemplu, un organism de reglementare poate să stabilească prevederi privind raportarea financiară în vederea îndeplinirii cerințelor aceluși organism de reglementare. În absența unor indicații care să prevadă contrariul, se presupune că un asemenea cadru de raportare financiară este acceptabil pentru situațiile financiare cu scop special întocmite de o astfel de entitate.
- A7. Acolo unde standardele de raportare financiară la care se face referire la punctul A6 sunt suplimentate de cerințe legislative sau de reglementare, ISA 210 prevede ca auditorul să determine dacă există conflicte între standardele de raportare financiară și cerințele suplimentare și stabilește măsuri ce trebuie luate de către auditor în cazul în care există un asemenea conflict.¹⁰
- A8. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate să cuprindă prevederile privind raportarea financiară ale unui contract sau alte surse față de cele descrise la punctele A6 și A7. În acel caz, acceptabilitatea cadrului de raportare financiară în circumstanțele misiunii este determinată prin luarea în considerare a măsurii în care cadrul prezintă atributele prevăzute, în mod normal, de cadrele de raportare financiară acceptabile, așa cum se descrie în Anexa 2 a ISA 210. În cazul unui cadru de raportare cu scop special, importanța relativă pentru o anumită misiune a fiecărui atribut prevăzut în mod normal de un cadru de raportare financiară acceptabil este un aspect care ține de raționamentul profesional. De exemplu, în scopul stabilirii valorii activelor nete ale unei entități la data vânzării sale, vânzătorul și cumpărătorul s-ar putea să fi căzut de acord că, pentru nevoile lor, sunt necesare estimări foarte prudente privind provizioanele pentru creanțe nerecuperabile, chiar dacă asemenea informații financiare nu sunt neutre atunci când sunt comparate cu informațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.

¹⁰ ISA 210, punctul 18.

Considerente privind planificarea și efectuarea auditului (A se vedea punctul 9)

- A9. ISA 200 prevede ca auditorul să respecte (a) cerințele etice relevante, inclusiv cele care țin de independență, legate de misiunile de audit al situațiilor financiare, și (b) toate ISA-urile relevante pentru audit. Acesta prevede, de asemenea, ca auditorul să respecte fiecare cerință dintr-un ISA, exceptând cazul în care, în circumstanțele auditului, întregul ISA nu este relevant sau cerința nu este relevantă pentru că este condițională, iar condiția nu există. În circumstanțe excepționale, auditorul poate considera necesar să se abată de la o cerință relevantă dintr-un ISA prin efectuarea de proceduri de audit alternative pentru a atinge obiectivul acelei cerințe.¹¹
- A10. Aplicarea anumitor cerințe ale ISA-urilor într-un audit al situațiilor financiare cu scop special poate impune o atenție sporită din partea auditorului. De exemplu, în ISA 320, raționamentele cu privire la aspectele care sunt importante pentru utilizatorii situațiilor financiare se bazează pe luarea în considerare a nevoilor comune de informații ale utilizatorilor ca grup.¹² Cu toate acestea, în cazul unui audit al situațiilor financiare cu scop special, aceste raționamente au la bază luarea în considerare a nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor vizați.
- A11. În cazul situațiilor financiare cu scop special, precum cele întocmite în conformitate cu cerințele unui contract, conducerea poate conveni cu utilizatorii vizați asupra unui prag sub care denaturările identificate pe parcursul auditului nu vor fi corectate sau ajustate în alt mod. Existența unui asemenea prag nu îl degreveză pe auditor de obligația de a determina pragul de semnificație în conformitate cu ISA 320, în scopul planificării și efectuării auditului situațiilor financiare cu scop special.
- A12. ISA 260 (Revizuit) prevede că auditorul trebuie să stabilească persoana adecvată (persoanele adecvate) din cadrul structurii de guvernanta a entității cu care va comunica.¹³ ISA 260 (Revizuit) precizează că, în anumite cazuri, toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, iar cerințele privind comunicarea se aplică în mod diferit pentru a recunoaște această poziție.¹⁴ Când un set complet de situații financiare cu scop general este, de asemenea, întocmit de către entitate, este posibil ca persoana responsabilă (persoanele responsabile) pentru supravegherea întocmirii situațiilor financiare cu scop special să nu fie aceeași (aceleași) cu persoana responsabilă (persoanele responsabile) cu guvernanta care se ocupă de supravegherea întocmirii acelor situații financiare cu scop general.

Formarea unei opinii și considerente privind raportarea (A se vedea punctul 11)

- A13. Anexa la prezentul ISA conține exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la situațiile financiare cu scop special. Alte exemple de rapoarte

11 ISA 200, punctele 14, 18 și 22-23.

12 ISA 320, Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit, punctul 2.

13 ISA 260 (Revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta.

14 ISA 260 (Revizuit), punctul A8.

ale auditorului pot fi relevante pentru raportarea cu privire la situații financiare cu scop special (a se vedea, de exemplu, Anexele la ISA 700 (Revizuit), ISA 705 (Revizuit),¹⁵ ISA 570 (Revizuit),¹⁶ ISA 720 (Revizuit),¹⁷ și ISA 706 (Revizuit)).¹⁸

Aplicarea ISA 700 (Revizuit) în raportarea cu privire la situațiile financiare cu scop special

A14. Punctul 11 al prezentului ISA explică faptul că auditorul este obligat să aplice ISA 700 (Revizuit) în formarea unei opinii și în raportarea cu privire la situațiile financiare cu scop special. În acest demers, auditorul trebuie, de asemenea, să aplice cerințele de raportare din alte ISA-uri și poate considera utile considerentele speciale tratate mai jos la punctele A15-A19.

Continuitatea activității

A15. Situațiile financiare cu scop special pot fi întocmite sau nu în conformitate cu un cadru de raportare financiară pentru care principiul continuității activității este relevant (de exemplu, principiul continuității activității nu este relevant pentru anumite situații financiare întocmite pe bază fiscală în anumite jurisdicții).¹⁹ În funcție de cadrul de raportare financiară aplicabil utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare cu scop special, descrierea din raportul auditorului privind responsabilitățile conducerii²⁰ legate de continuitatea activității poate necesita o adaptare. Descrierea din raportul auditorului a responsabilităților acestuia²¹ poate, de asemenea, să necesite adaptare în funcție de cum se aplică ISA 570 (Revizuit) în circumstanțele misiunii.

Aspecte-cheie de audit

A16. ISA 700 (Revizuit) dispune ca auditorul să comunice aspectele-cheie de audit conform ISA 701²² pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate. Pentru auditurile situațiilor financiare cu scop special, ISA 701 se aplică doar atunci când comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare cu scop special este dispusă prin legislație sau reglementări, sau atunci când auditorul decide să comunice aspectele-cheie de audit. Atunci când aspectele-cheie de audit sunt comunicate în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare cu scop special, ISA 701 se aplică în totalitate.²³

15 ISA 705 (Revizuit), Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent.

16 ISA 570 (Revizuit), Continuitatea activității.

17 ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații.

18 ISA 706 (Revizuit), Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent.

19 ISA 570 (Revizuit), punctul 2.

20 A se vedea ISA 700 (Revizuit), punctele 34 (b) și A48.

21 A se vedea ISA 700 (Revizuit), punctul 39 (b) (iv).

22 ISA 701, Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent.

23 ISA 700 (Revizuit), punctul 31.

Alte informații

A17. ISA 720 (Revizuit) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații. În contextul prezentului ISA, rapoartele care cuprind sau însoțesc situații financiare cu scop special – al căror scop este de a furniza proprietarilor (sau părților interesate similare) informații cu privire la aspectele prezentate în situațiile financiare cu scop special - sunt considerate rapoarte anuale în sensul ISA 720 (Revizuit). În cazul situațiilor financiare întocmite utilizând un cadru de raportare cu scop special, termenul „părți interesate similare” include utilizatorii specifici ale căror nevoi de informații financiare sunt îndeplinite prin formatul cadrului de raportare cu scop special utilizat la întocmirea situațiilor financiare cu scop special. Atunci când auditorul stabilește că entitatea intenționează să emită un astfel de raport, cerințele din ISA 720 (Revizuit) se aplică auditului situațiilor financiare cu scop special.

Numele partenerului de misiune

A18. Cerința din ISA 700 (Revizuit) ca auditorul să includă numele partenerului de misiune în raportul auditorului se aplică și auditurilor situațiilor financiare cu scop special ale entităților cotate.²⁴ Auditorului i se poate impune prin legislație sau reglementări să includă numele partenerului de misiune în raportul auditorului sau acesta poate decide din alt motiv să procedeze astfel atunci când raportează cu privire la situațiile financiare cu scop special ale unor entități necotate.

Includerea unei referințe la raportul auditorului cu privire la setul complet de situații financiare cu scop general

A19. Auditorul poate considera adecvat să se refere, într-un paragraf privind Alte aspecte din raportul auditorului cu privire la situațiile financiare cu scop special, la raportul auditorului cu privire la setul complet de situații financiare cu scop general sau la aspecte raportate în cadrul acestuia (a se vedea ISA 706 (Revizuit)).²⁵ De exemplu, auditorul poate considera adecvat să se refere în cadrul raportului auditorului cu privire la situațiile financiare cu scop special la secțiunea Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității, inclusă în raportul auditorului cu privire la setul complet de situații financiare cu scop general.

Atenționarea cititorilor cu privire la faptul că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special (A se vedea punctul 14)

A20. Situațiile financiare cu scop special pot fi utilizate în alte scopuri decât cele cărora le-au fost destinate. De exemplu, un organism de reglementare poate să solicite anumitor entități să facă publice situațiile financiare cu scop special. Pentru a evita neînțelegerile, auditorul atenționează utilizatorii raportului auditorului, printr-un paragraf de Evidențiere a unor aspecte, asupra faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu

24 A se vedea ISA 700 (Revizuit), punctele 45 și A56-A58.

25 A se vedea ISA 706 (Revizuit), punctele 10-11.

scop special și de aceea este posibil ca acestea să nu fie adecvate în alte scopuri. ISA 706 (Revizuit) dispune ca acest paragraf să fie inclus într-o secțiune separată a raportului auditorului cu un titlu adecvat care include termenul „Evidențierea unor aspecte”.²⁶

Restricție privind distribuția sau utilizarea (A se vedea punctul 14)

A21. În plus față de atenționarea prevăzută la punctul 14, auditorul poate considera adecvat să indice faptul că raportul auditorului este destinat, în mod exclusiv, utilizatorilor specifici. În funcție de legislația sau reglementările unei anumite jurisdicții, acest fapt ar putea fi realizat prin restricționarea distribuției sau utilizării raportului auditorului. În aceste circumstanțe, paragraful la care se face referire la punctul 14 poate fi extins astfel încât să includă aceste alte aspecte, iar titlul poate fi modificat în consecință (a se vedea exemplele din Anexa la prezentul ISA).

²⁶ A se vedea punctul 9 (a) din ISA 706 (Revizuit).

Anexă

(A se vedea punctul A14)

Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la situațiile financiare cu scop special

- Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară ale unui contract (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).
- Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu contabilizarea în scop fiscal din Jurisdicția X (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).
- Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară stabilite de un organism de reglementare (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).

Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară ale unui contract (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Situațiile financiare au fost întocmite de conducerea entității în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară ale unui contract (adică un cadru cu scop special). Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.
- Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate.
- Raportul auditorului cu privire la setul complet de situații financiare cu scop general nu a fost emis.
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Distribuția și utilizarea raportului auditorului sunt restricționate.
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a stabilit că nu există alte informații (adică nu se aplică cerințele din ISA 720 (Revizuit)).
- Persoanele responsabile pentru supravegherea procesului de raportare financiară sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația sau reglementările locale.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind bilanțul la 31 decembrie 20X1 și contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate ale Companiei pentru anul încheiat la data de 31 decembrie 20X1 sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform prevederilor privind raportarea financiară din Secțiunea Z a contractului încheiat la data de 1 ianuarie 20X1 între Companie și Compania DEF („contractul”).

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

Evidențierea unor aspecte – Baza de contabilizare și restricția cu privire la distribuție și utilizare

Atragem atenția asupra Notei X la situațiile financiare, care descrie baza de contabilizare. Situațiile financiare sunt întocmite pentru a sprijini Compania în a se conforma prevederilor privind raportarea financiară din contractul la care se face referire mai sus. În consecință, este posibil ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alt scop. Raportul nostru vizează doar Compania și Compania DEF și nu trebuie distribuit sau utilizat de alte părți în afară de Companie sau Compania DEF. Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare¹

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară ale Secțiunii Z din contract și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

1 În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernanta” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

Atunci când întocmește situațiile financiare, conducerea este responsabilă pentru evaluarea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspecte legate de continuitatea activității și utilizând principiul continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea intenționează să lichideze Compania sau să înceteze operațiunile ori nu are nicio alternativă realistă în afară de acestea.

Persoanele responsabile cu guvernanta sunt răspunzătoare pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Companiei.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestor situații financiare.

Punctul 41 (b) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că materialul prezentat în continuare pe fundal gri poate fi inclus într-o Anexă la raportul auditorului. Punctul 41 (c) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că atunci când legile, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres, se poate face referire la un website al unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să includă descrierea de mai jos a responsabilităților auditorului și să fie consecventă cu aceasta.

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate care să asigure o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că fraudă poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.
- Obținem o înțelegere a controlului intern relevantă pentru audit, cu scopul de a proiecta proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, însă nu pentru a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al Companiei.²
- Evaluăm gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor de informații aferente realizate de conducere.

2 Această frază va trebui modificată în funcție de context în circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a emite o opinie privind eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare.

- Emitem o concluzie cu privire la gradul de adecvare a modului în care conducerea a utilizat principiul continuității activității, iar pe baza probelor de audit obținute, la măsura în care există o incertitudine semnificativă referitoare la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor de informații aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări nu sunt adecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare ar putea determina încetarea activității Companiei.

Comunicăm cu persoanele responsabile cu guvernanta despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările de audit importante, inclusiv orice deficiență semnificativă în controlul intern pe care o identificăm pe parcursul auditului.

Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului] [Poziția datei și cea a adresei sunt inversate]

[Data]

Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu contabilizarea în scop fiscal din Jurisdicția X (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Auditul unui set complet de situații financiare care au fost întocmite de către conducerea unui parteneriat conform contabilizării în scop fiscal din Jurisdicția X (adică un cadru de raportare cu scop special) pentru a asista partenerii la întocmirea declarațiilor fiscale individuale. Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.
- Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate.
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Distribuția raportului auditorului este restricționată.
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a stabilit că nu există alte informații (adică nu se aplică cerințele din ISA 720 (Revizuit)).
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legile sau reglementările locale.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Parteneriatului ABC (Parteneriatul), care cuprind bilanțul la 31 decembrie 20X1 și contul de profit și pierdere aferent exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opina noastră, situațiile financiare anexate ale Parteneriatului pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 20X1 sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu *[descrieți legea privind impozitul pe profit aplicabilă]* din Jurisdicția X.

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Parteneriat, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]*, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

Evidențierea unor aspecte – Baza de contabilizare și restricțiile cu privire la distribuție

Atragem atenția asupra Notei X la situațiile financiare, care descrie baza de contabilizare. Situațiile financiare sunt întocmite pentru a asista partenerii Parteneriatului la întocmirea declarațiilor lor individuale privind impozitul pe profit. În consecință, este posibil ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alt scop. Raportul nostru este destinat exclusiv Parteneriatului și partenerilor acestuia și nu trebuie distribuit altor părți decât Parteneriatului și partenerilor acestuia. Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare³

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu baza de contabilizare în scop fiscal din Jurisdicția X și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

Atunci când întocmește situațiile financiare, conducerea este responsabilă pentru evaluarea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspecte legate de continuitatea activității și utilizând principiul continuității

3 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

activității, cu excepția cazului în care conducerea intenționează să lichideze Compania sau să înceteze operațiunile, ori nu are nicio alternativă realistă în afară de acestea.

Persoanele responsabile cu guvernanta sunt răspunzătoare pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Parteneriatului.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestor situații financiare.

Punctul 41 (b) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că materialul prezentat în continuare pe fundal gri poate fi inclus într-o Anexă la raportul auditorului. Punctul 41 (c) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că atunci când legislația, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres, se poate face referire la un website al unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să includă descrierea de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie inconsecventă cu aceasta.

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate care să asigure o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că fraudă poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.
- Obținem o înțelegere a controlului intern relevantă pentru audit, cu scopul de a proiecta proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, însă nu pentru a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al Parteneriatului.⁴
- Emitem o concluzie cu privire la gradul de adecvare al modului în care conducerea a utilizat principiul continuității activității, iar pe baza probelor de audit obținute, la măsura în care există o incertitudine semnificativă referitoare la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. În cazul în care

4 Această frază va trebui modificată în funcție de context în circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a emite o opinie privind eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare.

concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor de informații aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări nu sunt adecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare ar putea determina încetarea activității Parteneriatului.

- Evaluăm gradul de adecvare al politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor de informații aferente realizate de conducere.

Comunicăm cu persoanele responsabile cu governanța despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările de audit importante, inclusiv orice deficiență semnificativă în controlul intern pe care o identificăm pe parcursul auditului.

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului] [Poziția datei și cea a adresei sunt inversate]

[Data]

Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară stabilite de un organism de reglementare (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Auditul unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate, care au fost întocmite de conducerea entității în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară stabilite de un organism de reglementare (adică un cadru de raportare cu scop special) pentru a îndeplini cerințele aceluși organism de reglementare. Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.
- Cadru de raportare financiară aplicabil este un cadru de prezentare fidelă.
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoeli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit). Prezentarea incertitudinii semnificative în situațiile financiare este adecvată.
- Distribuția sau utilizarea raportului auditorului nu este restricționată.
- Auditorului i se impune de către organismul de reglementare să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Paragraful privind Alte aspecte se referă la faptul că auditorul a emis, de asemenea, un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare întocmite de Compania ABC pentru aceeași perioadă în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.
- Auditorul a stabilit că nu există alte informații (adică nu se aplică cerințele din ISA 720 (Revizuit).
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația sau reglementările locale.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Către acționarii Companiei ABC sau către alt destinatar adecvat]

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind bilanțul la 31 decembrie 20X1 și contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1 și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară ale Secțiunii Y din Reglementarea Z.

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [*jurisdicția*], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerinții. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

Evidențierea unor aspecte – Baza de contabilizare

Atragem atenția asupra Notei X la situațiile financiare, care descrie baza de contabilizare. Situațiile financiare sunt întocmite pentru a asista Compania la îndeplinirea cerințelor Organismului de reglementare DEF. În consecință, este posibil ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alt scop. Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității

Atragem atenția asupra Notei 6 din situațiile financiare, care indică faptul că Compania a suportat o pierdere netă de ZZZ în timpul exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1 și, începând cu acea dată, datoriile curente ale Companiei au depășit totalul activelor cu YYY. Așa cum este stabilit în Nota 6, aceste evenimente sau condiții, alături de alte aspecte prezentate în Nota 6, indică faptul că există o incertitudine semnificativă care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru cu privire la situațiile

financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte. Împreună cu aspectul descris în secțiunea Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității de mai sus, am stabilit că aspectele descrise mai jos sunt aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul nostru.

[Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit conform ISA 701, așa cum se aplică acestui audit.]

Alte aspecte

Compania a întocmit un set separat de situații financiare aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, pe baza cărora am emis un raport al auditorului separat către acționarii Companiei la data de 31 martie 20X2.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare⁵

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară ale Secțiunii Y din Reglementarea Z⁶ și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

Atunci când întocmește situațiile financiare, conducerea este responsabilă pentru evaluarea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspecte ce țin de continuitatea activității și utilizând principiul continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea intenționează să lichideze Compania sau să înceteze operațiunile ori nu are nicio alternativă realistă în afară de acestea.

Persoanele responsabile cu guvernarea sunt răspunzătoare pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Companiei.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența,

5 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

6 Atunci când responsabilitatea conducerii este să întocmească situații financiare care oferă o imagine fidelă, această frază poate fi formulată astfel: „Conducerea este responsabilă pentru întocmirea unor situații financiare care oferă o imagine fidelă în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară ale Secțiunii Y din Reglementarea Z și pentru...”

individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestor situații financiare.

Punctul 41 (b) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că materialul prezentat în continuare pe fundal gri poate fi inclus într-o Anexă la raportul auditorului. Punctul 41 (c) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că atunci când legislația, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres, se poate face referire la un website al unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să includă descrierea de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie inconsecventă cu aceasta.

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate care asigură baza opiniei noastre. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că fraudă poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.
- Obținem o înțelegere a controlului intern relevantă pentru audit, cu scopul de a proiecta proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, însă nu pentru a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al Companiei.⁷
- Evaluăm gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor de informații aferente realizate de conducere.
- Emitem o concluzie cu privire la gradul de adecvare a modului în care conducerea a utilizat principiul continuității activității, iar pe baza probelor de audit obținute, la măsura în care există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor de informații aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări nu sunt adecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare ar putea determina încetarea activității Companiei.
- Evaluăm prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare la nivel general, inclusiv prezentarea informațiilor, precum și măsura în care situațiile financiare oferă o prezentare fidelă a tranzacțiilor și evenimentelor respective.

⁷ Această frază va trebui modificată în funcție de context în circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a emite o opinie privind eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare.

Comunicăm cu persoanele responsabile cu guvernanta despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările de audit importante, inclusiv orice deficiență semnificativă în controlul intern pe care o identificăm pe parcursul auditului.

De asemenea, furnizăm persoanelor responsabile cu guvernanta o declarație care arată că ne-am conformat cerințelor etice relevante privind independența și că le-am comunicat toate relațiile și alte aspecte despre care s-ar putea presupune în mod rezonabil că ne-ar putea afecta independența precum și, după caz, acțiunile întreprinse pentru eliminarea amenințărilor, sau măsurile de protecție aplicate.

Dintre aspectele despre care s-a comunicat cu persoanele responsabile cu guvernanta, stabilim care sunt aspectele cele mai importante pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă și care reprezintă, prin urmare, aspect-cheie de audit. Descriem aceste aspecte în raportul auditorului, cu excepția cazului în care legislația sau reglementările împiedică prezentarea publică a informațiilor referitoare la un aspect sau a cazului în care, în circumstanțe extrem de rare, stabilim că un aspect nu ar trebui comunicat în raportul nostru deoarece se preconizează în mod rezonabil că o astfel de comunicare ar avea consecințe negative care depășesc beneficiile pentru interesul public.

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [numele].

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului] [Poziția datei și cea a adresei sunt inversate]

[Data]

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 805 (REVIZUIT)
CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR
FINANCIARE INDIVIDUALE ȘI ALE ELEMENTELOR
SPECIFICE, CONTURILOR SAU ASPECTELOR UNEI
SITUAȚII FINANCIARE

(În vigoare pentru auditurile pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016
sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1-3
Data intrării în vigoare	4
Obiectiv	5
Definiții	6
Cerințe	
Considerente privind acceptarea misiunii	7-9
Considerente privind planificarea și efectuarea auditului	10
Formarea unei opinii și considerente privind raportarea	11-17
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Aria de aplicare a prezentului ISA	A1-A4
Considerente privind acceptarea misiunii	A5-A9
Considerente privind planificarea și efectuarea auditului	A10-A15
Formarea unei opinii și considerente privind raportarea	A16-A28
Anexa 1: Exemple de elemente specifice, conturi sau aspecte ale unei situații financiare	
Anexa 2: Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la o situație financiară individuală și la un element specific al unei situații financiare	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 805 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor unei situații financiare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri) din seria 100-700 se aplică unui audit al situațiilor financiare și urmează să fie adaptate, după caz, în circumstanțele în care sunt aplicate auditurilor altor informații financiare istorice. Prezentul ISA tratează considerentele speciale în aplicarea acelor ISA-uri unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific, cont sau aspect al unei situații financiare. Situația financiară individuală ori elementul specific, contul sau aspectul unei situații financiare poate fi întocmit(ă) în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general sau special. Dacă este întocmit(ă) în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special, ISA 800 (Revizuit)¹ se aplică, de asemenea, auditului. (A se vedea punctele A1-A4)
2. Prezentul ISA nu se aplică raportului unui auditor al componentei, emis ca urmare a activității efectuate asupra informațiilor financiare ale unei componente la cererea unei echipe a misiunii la nivelul grupului, în contextul unui audit al situațiilor financiare ale grupului (a se vedea ISA 600).²
3. Prezentul ISA nu prevalează asupra cerințelor din alte ISA-uri; nici nu își propune să trateze toate considerentele specifice care pot fi relevante în circumstanțele misiunii.

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile unei situații financiare individuale sau ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor aferente perioadelor care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date. În cazul auditurilor situațiilor financiare individuale sau ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor unei situații financiare întocmite la o dată specifică, prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile acestor informații întocmite la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

5. Obiectivul auditorului, în aplicarea ISA-urilor în cadrul unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific, cont sau aspect al unei situații financiare, este de a trata în mod adecvat considerentele specifice care sunt relevante pentru:
 - (a) Acceptarea misiunii,
 - (b) Planificarea și efectuarea acelei misiuni și
 - (c) Formarea unei opinii și raportarea cu privire la o situație financiară

1 ISA 800 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadre de raportare cu scop special.

2 ISA 600, Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor).

individuală sau la elementul specific, contul sau aspectul unei situații financiare.

Definiții

6. În contextul prezentului ISA, referirea la:
- (a) „Element al unei situații financiare” sau „element” înseamnă un „element, cont sau aspect al unei situații financiare”,
 - (b) „Standardele Internaționale de Raportare Financiară” înseamnă Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate și
 - (c) O situație financiară individuală sau la un element specific al unei situații financiare include prezentări de informații aferente. Prezentările de informații aferente cuprind, de obicei, informații explicative sau alte informații descriptive relevante pentru situația financiară sau pentru elementul respectiv. (A se vedea punctul A2)

Cerințe

Considerente privind acceptarea misiunii

Aplicarea ISA-urilor

7. ISA 200 impune auditorului să se conformeze cu toate ISA-urile relevante pentru audit.³ În cazul unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare, această cerință se aplică indiferent dacă auditorul este, de asemenea, contractat să auditeze setul complet de situații financiare al entității. Dacă auditorul nu este contractat să auditeze și setul complet de situații financiare al entității, auditorul trebuie să stabilească măsura în care auditul unei situații financiare individuale sau al unui element specific al acelor situații financiare în conformitate cu ISA-urile este posibil. (A se vedea punctele A5-A6)

Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară

8. ISA 210 prevede ca auditorul să stabilească acceptabilitatea cadrului de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare.⁴ În cazul unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare, aceasta trebuie să includă măsura în care aplicarea cadrului de raportare financiară va genera prezentări adecvate de informații care să le permită utilizatorilor vizați să înțeleagă informațiile transmise prin situația financiară sau elementul în cauză, precum și efectul tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor transmise prin situația financiară sau elementul în cauză. (A se vedea punctul A7)

3 ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, punctul 18.

4 ISA 210, Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit, punctul 6 (a).

Forma opiniei

9. ISA 210 prevede ca termenii conveniți ai misiunii de audit să includă forma așteptată a oricăror rapoarte care urmează a fi emise de auditor.⁵ În cazul unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare, auditorul trebuie să ia în considerare măsura în care forma așteptată a opiniei este adecvată în circumstanțele date. (A se vedea punctele A8-A9)

Considerente privind planificarea și efectuarea auditului

10. ISA 200 prevede că ISA-urile sunt scrise în contextul unui audit al situațiilor financiare; ele urmează a fi adaptate circumstanțelor, după caz, atunci când sunt aplicate auditurilor altor informații financiare istorice.^{6,7} În planificarea și efectuarea unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare, auditorul trebuie să adapteze toate ISA-urile relevante pentru audit după cum este necesar în circumstanțele misiunii. (A se vedea punctele A10-A15)

Formarea unei opinii și considerente privind raportarea

11. Atunci când își formează o opinie și raportează cu privire la o situație financiară individuală sau la un element specific al situațiilor financiare, auditorul trebuie să aplice cerințele din ISA 700 (Revizuit)⁸ și, când este cazul, ISA 800 (Revizuit) adaptat după cum este necesar în circumstanțele misiunii. (A se vedea punctele A16-A22)

Raportarea cu privire la setul complet de situații financiare al entității și la o situație financiară individuală sau la un element specific al acestor situații financiare

12. Dacă auditorul se angajează într-o misiune de raportare asupra unei situații financiare individuale sau a unui element specific al unei situații financiare în paralel cu misiunea de auditare a setului complet de situații financiare al entității, auditorul trebuie să exprime o opinie separată pentru fiecare misiune.
13. Situația financiară individuală auditată sau elementul specific auditat al unei situații financiare poate fi publicat(ă) alături de setul complet de situații financiare auditat al entității. Dacă auditorul concluzionează că prezentarea componentei individuale a situațiilor financiare sau a elementului specific al situațiilor financiare nu o (îl) diferențiază suficient de setul complet de situații financiare, auditorul trebuie să solicite conducerii să rectifice situația. Potrivit punctelor 15 și 16, auditorul trebuie, de asemenea, să diferențieze opinia asupra situației financiare individuale sau asupra elementului specific al situației financiare de opinia asupra setului complet de situații financiare. Auditorul nu trebuie să emită un raport al auditorului care să conțină opinia

5 ISA 210, punctul 10 (e).

6 ISA 200, punctul 2.

7 ISA 200, punctul 13 (f), explică faptul că termenul „situații financiare” se referă, de obicei, la un set complet de situații financiare, așa cum sunt stabilite prin cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.

8 ISA 700 (Revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.

asupra situației financiare individuale sau asupra elementului specific al situației financiare până când nu este mulțumit de această diferențiere.

Luarea în considerare a implicațiilor unor anumite aspecte incluse în raportul auditorului cu privire la setul complet de situații financiare al entității asupra auditului situației financiare individuale sau al elementului specific al unei situații financiare și asupra raportului auditorului cu privire la acestea.

14. Dacă raportul auditorului asupra unui set complet de situații financiare ale unei entități include:
- (a) O opinie modificată conform ISA 705 (Revizuit),⁹
 - (b) Un paragraf de Evidențiere a unor aspecte sau un paragraf privind Alte aspecte conform ISA 706 (Revizuit),¹⁰
 - (c) O secțiune dedicată incertitudinii semnificative legate de continuitatea activității conform ISA 570 (Revizuit),¹¹
 - (d) Comunicarea aspectelor-cheie de audit conform ISA 701,¹² sau
 - (e) O situație care descrie o denaturare semnificativă necorectată a altor informații conform ISA 720 (Revizuit),¹³

auditorul trebuie să ia în considerare eventualele implicațiile pe care aceste aspecte le au asupra auditului unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare și asupra raportului auditorului cu privire la acestea. (A se vedea punctele A23-A27)

Opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare al entității

15. Dacă auditorul concluzionează că este necesar să exprime o opinie contrară sau se află în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra setului complet de situații financiare al entității ca întreg, ISA 705 (Revizuit) nu îi permite acestuia să includă în același raport al auditorului o opinie nemodificată cu privire la o situație financiară individuală care face parte din acele situații financiare sau cu privire la un element specific care face parte din acele situații financiare.¹⁴ Aceasta se datorează faptului că o astfel de opinie nemodificată ar fi în contradicție cu opinia contrară sau cu imposibilitatea exprimării unei opinii asupra setului complet de situații financiare al entității ca întreg. (A se vedea punctul A28)
16. Dacă auditorul concluzionează că este necesar să exprime o opinie contrară sau se află în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra setului complet de

9 ISA 705 (Revizuit), Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent.

10 ISA 706 (Revizuit), Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent.

11 ISA 570 (Revizuit), Continuitatea activității, punctul 22.

12 ISA 701, Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent, punctul 13.

13 ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații, punctul 22 (e) (ii).

14 ISA 705 (Revizuit), punctul 15.

situații financiare al entității, ca întreg, dar, în contextul unui audit separat al unui element specific care este inclus în acele situații financiare, auditorul consideră, totuși, adecvat să exprime o opinie nemodificată asupra aceluși element, auditorul trebuie să facă acest lucru doar dacă:

- (a) Auditorului nu i se interzice prin legislație sau reglementări să procedeze astfel,
- (b) Acea opinie este exprimată într-un raport al auditorului care nu este publicat alături de raportul auditorului care conține opinia contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii și
- (c) Elementul nu constituie o parte importantă a setului complet de situații financiare al entității.

17. Auditorul nu trebuie să exprime o opinie nemodificată cu privire la o situație financiară individuală dintr-un set complet de situații financiare, dacă auditorul a exprimat o opinie contrară sau s-a aflat în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la setul complet de situații financiare ca întreg. Aceasta se aplică chiar dacă raportul auditorului asupra unei situații financiare individuale nu este publicat odată cu raportul auditorului care conține opinia contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii. Aceasta se datorează faptului că se consideră că o situație financiară individuală reprezintă o parte importantă a acelor situații financiare.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului ISA (A se vedea punctele 1, 6 (c))

- A1. ISA 200 definește termenul „informații financiare istorice” drept informațiile exprimate în termeni financiari în legătură cu o anumită entitate, rezultate în principal din sistemul contabil al acelei entități, cu privire la evenimente economice care au avut loc în perioade anterioare sau la condiții sau circumstanțe economice din anumite momente din trecut.¹⁵
- A2. ISA 200 definește termenul „situații financiare” drept o reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, inclusiv a prezentărilor de informații, care are scopul de a comunica resursele sau obligațiile economice ale unei entități la un moment specific sau modificările acestora pe parcursul unei perioade de timp, în conformitate cu un cadru de raportare financiară. Termenul „situații financiare” se referă de obicei la un set complet de situații financiare, așa cum este stabilit în cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, dar poate face referire și la o situație financiară individuală. Prezentările de informații cuprind informații explicative sau descriptive,

¹⁵ ISA 200, punctul 13 (g).

potrivit cerințelor, permise în mod expres sau în alt mod de cadrul de raportare financiară aplicabil în situațiile financiare, la începutul situațiilor financiare, sau în note, sau încorporate prin referințe încrucișate.¹⁶ Așa cum este menționat la punctul 6 (c), referința la o situație financiară individuală sau la un element specific al unei situații financiare include prezentările de informații aferente.

- A3. ISA-urile sunt scrise în contextul unui audit al situațiilor financiare;¹⁷ acestea urmează să fie adaptate, dacă este necesar, în circumstanțele în care sunt aplicate unui audit al altor informații financiare istorice, precum o situație financiară individuală sau un element specific al unei situații financiare. Prezentul ISA oferă suport în această privință. (Anexa 1 prezintă exemple de astfel de alte informații financiare istorice.)
- A4. O misiune de asigurare rezonabilă, alta decât un audit al informațiilor financiare istorice, este efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000 (Revizuit).¹⁸

Considerente privind acceptarea misiunii

Aplicarea ISA-urilor (A se vedea punctul 7)

- A5. ISA 200 prevede ca auditorul să respecte (a) cerințele etice relevante, inclusiv cele care țin de independență, legate de misiunile de audit al situațiilor financiare, și (b) toate ISA-urile relevante pentru audit. Acesta prevede, de asemenea, ca auditorul să respecte fiecare cerință dintr-un ISA, exceptând cazul în care, în circumstanțele auditului, întregul ISA nu este relevant sau cerința nu este relevantă pentru că este condițională, iar condiția nu există. În circumstanțe excepționale, auditorul poate considera necesar să se abată de la o cerință relevantă dintr-un ISA prin efectuarea de proceduri de audit alternative pentru a atinge obiectivul acelei cerințe.¹⁹
- A6. Conformitatea cu cerințele ISA-urilor relevante pentru auditul unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare ar putea să nu fie posibilă atunci când auditorul nu este contractat să auditeze și setul complet de situații financiare al entității. În astfel de cazuri, auditorul nu are, de cele mai multe ori, aceeași înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern, ca un auditor care auditează și setul complet de situații financiare al entității. De asemenea, auditorul nu deține probe de audit cu privire la calitatea generală a înregistrărilor contabile sau a altor informații contabile care ar fi dobândite în cadrul unui audit al setului complet de situații financiare al entității. În consecință, este posibil ca auditorul să aibă nevoie de probe suplimentare pentru a corobora probele de audit dobândite pe baza înregistrărilor contabile. În cazul unui audit al unui element specific al

¹⁶ ISA 200, punctul 13 (f).

¹⁷ ISA 200, punctul 2.

¹⁸ ISAE 3000 (Revizuit), Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice.

¹⁹ ISA 200, punctele 14, 18 și 22-23.

unei situații financiare, anumite ISA-uri prevăd o activitate de audit care poate fi disproporționată față de elementul care este supus auditului. De exemplu, cu toate că cerințele din ISA 570 (Revizuit) pot fi relevante în circumstanțele unui audit al unei situații a conturilor de creanțe, conformarea la aceste cerințe ar putea să nu fie posibilă din cauza efortului de audit implicat. Dacă auditorul ajunge la concluzia că un audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare în conformitate cu ISA-urile ar putea să nu fie posibil, poate avea loc o discuție între auditor și conducere cu privire la măsura în care ar fi mai potrivit un alt tip de misiune.

Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară (A se vedea punctul 8)

A7. O situație financiară individuală sau un element specific al unei situații financiare poate fi întocmit(ă) în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil care are la bază un cadru de raportare financiară stabilit de o organizație de normalizare autorizată sau recunoscută pentru întocmirea unui set complet de situații financiare (de exemplu, IFRS-urile). În acest caz, determinarea acceptabilității cadrului aplicabil poate implica luarea în considerare a măsurii în care acesta include toate cerințele cadrului pe care se bazează și care sunt relevante pentru prezentarea unei situații financiare individuale sau a unui element specific al unei situații financiare care furnizează prezentări de informații adecvate.

Forma opiniei (A se vedea punctul 9)

A8. Forma opiniei exprimate de auditor depinde de cadrul de raportare financiară aplicabil și de orice alte legi sau reglementări aplicabile.²⁰ În conformitate cu ISA 700 (Revizuit):²¹

- (a) Atunci când exprimă o opinie nemodificată cu privire la un set complet de situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, opinia auditorului trebuie, cu excepția cazului în care legislația sau reglementările prevăd altfel, să utilizeze una dintre următoarele expresii:
 - (i) Situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil], sau
 - (ii) Situațiile financiare oferă o imagine fidelă în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil] și
- (b) Atunci când exprimă o opinie nemodificată cu privire la un set complet de situații financiare întocmite potrivit unui cadru de conformitate, opinia auditorului precizează că situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil].

20 ISA 200, punctul 8.

21 ISA 700 (Revizuit), punctele 25–26.

A9. În cazul unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare, cadrul de raportare financiară aplicabil poate să nu trateze, în mod expres, prezentarea situației financiare sau a elementului specific al situației financiare. Acesta poate fi cazul atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil are la bază un cadru de raportare financiară stabilit de o organizație de reglementare autorizată sau recunoscută pentru întocmirea unui set complet de situații financiare (de exemplu, IFRS-urile). Așadar, auditorul ia în considerare măsura în care forma așteptată a opiniei este adecvată din perspectiva cadrului de raportare financiară aplicabil. Factorii care pot afecta luarea în considerare de către auditor a utilizării în cadrul opiniei sale a expresiei „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” sau „oferă o imagine fidelă” includ:

- Măsura în care cadrul de raportare financiară aplicabil este limitat explicit sau implicit la întocmirea unui set complet de situații financiare.
- Măsura în care situația financiară individuală sau elementul specific al unei situații financiare:
 - Se va conforma integral fiecărei cerințe a cadrului care este relevantă pentru acea situație financiară sau pentru acel element, iar prezentarea situației financiare sau a elementului specific al situației financiare include descrierile de informații aferente.
 - Dacă este necesar pentru realizarea prezentării fidele, va prezenta informații suplimentare față de cele prevăzute în mod specific de cadru sau, în circumstanțe excepționale, se va abate de la o cerință a cadrului.

Decizia auditorului cu privire la forma așteptată a opiniei este un aspect ce ține de raționamentul profesional. Aceasta poate fi afectată de măsura în care utilizarea expresiei „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” sau „oferă o imagine fidelă” în opinia auditorului asupra unei situații financiare individuale sau a unui element specific al unei situații financiare, întocmit(ă) în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, este general acceptată în acea jurisdicție.

Considerente privind planificarea și efectuarea auditului (A se vedea punctul 10)

A10. Relevanța fiecărui ISA necesită atenție sporită. Chiar și atunci când numai un element specific al unei situații financiare constituie obiectul auditului, ISA-uri precum ISA 240,²² ISA 550²³ și ISA 570 (Revizuit) sunt, în principiu, relevante. Aceasta se datorează faptului că elementul poate fi denaturat ca urmare a unei fraude, a tranzacțiilor cu părțile afiliate sau a unei aplicări incorecte a principiului continuității activității conform cadrului de raportare financiară aplicabil.

A11. ISA 260 (Revizuit) prevede că auditorul trebuie să stabilească persoana adecvată (persoanele adecvate) din cadrul structurii de guvernanță a entității cu

22 ISA 240, Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare.

23 ISA 550, Părți afiliate.

care va comunica.²⁴ ISA 260 (Revizuit) precizează că, în anumite cazuri, toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, iar cerințele de comunicare se aplică în mod diferit pentru a recunoaște această poziție.²⁵ Când un set complet de situații financiare este, de asemenea, întocmit de către entitate, persoana responsabilă (persoanele responsabile) pentru supravegherea întocmirii situației financiare individuale sau a unui element poate să nu fie aceeași (pot să nu fie aceleași) cu persoanele responsabile cu guvernanta care se ocupă de supravegherea întocmirii setului complet de situații financiare.

- A12. Mai mult, ISA-urile sunt elaborate în contextul unui audit al situațiilor financiare; acestea trebuie adaptate în funcție de circumstanțe atunci când se aplică auditului unei situații financiare individuale²⁶ sau unui element specific al unei situații financiare. De exemplu, declarațiile scrise ale conducerii cu privire la un set complet de situații financiare ar fi înlocuite de declarațiile scrise cu privire la prezentarea situației financiare sau a elementului în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- A13. Aspectele incluse în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare pot avea implicații pentru auditul unei situații financiare individuale sau al unui element al situației financiare (a se vedea punctul 14). Atunci când se planifică și se efectuează un audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific al situației financiare în paralel cu auditul setului complet de situații financiare al entității, este posibil ca auditorul să poată utiliza probe de audit obținute ca parte a auditului setului complet de situații financiare al entității în auditul situației financiare sau al elementului. Cu toate acestea, ISA-urile prevăd ca auditorul să planifice și să efectueze auditul situației financiare sau al elementului astfel încât să obțină probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia asupra situației financiare sau asupra elementului.
- A14. Situațiile financiare individuale care cuprind un set complet de situații financiare și multe dintre elementele specifice ale acelor situații financiare, inclusiv prezentările de informații aferente, sunt interconectate. În acest sens, atunci când se auditează o situație financiară individuală sau un element specific al unei situații financiare, este posibil ca auditorul să nu poată lua în considerare, în mod izolat, situația financiară sau elementul. În consecință, auditorul poate fi nevoit să efectueze proceduri în legătură cu aspectele interconectate în vederea îndeplinirii obiectivelor auditului.
- A15. Mai mult, pragul de semnificație stabilit pentru o situație financiară individuală sau pentru un element specific al unei situații financiare poate fi mai scăzut decât pragul de semnificație stabilit pentru setul complet de situații financiare al entității; acest aspect va afecta natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit și evaluarea denaturărilor necorectate.

24 ISA 260 (Revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta, punctul 11.

25 ISA 260 (Revizuit), punctele 10 (b), 13, A1 (al treilea punct marcat), A2 și A8.

26 ISA 200, punctul 2.

Formarea unei opinii și considerente privind raportarea (A se vedea punctul 11)

- A16. ISA 700 (Revizuit) prevede ca auditorul, în vederea formării unei opinii, să evalueze dacă situațiile financiare oferă prezentări de informații adecvate astfel încât să le permită utilizatorilor vizați să înțeleagă efectul tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor comunicate prin situațiile financiare.²⁷ În cazul unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare este important ca situația financiară sau elementul, având în vedere cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, să ofere prezentări adecvate de informații care să le permită utilizatorilor vizați să înțeleagă informațiile comunicate prin situația financiară sau elementul în cauză, precum și efectul tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra acestor informații.
- A17. Anexa 2 conține exemple de rapoarte ale auditorului independent asupra unei situații financiare individuale sau asupra unui element specific al unei situații financiare. Alte exemple de rapoarte ale auditorului pot fi relevante pentru raportarea cu privire la o situație financiară individuală sau la un element specific al unei situații financiare (a se vedea, de exemplu, Anexele la ISA 700 (Revizuit), ISA 705 (Revizuit), ISA 570 (Revizuit), ISA 720 (Revizuit) și ISA 706 (Revizuit)).

Aplicarea ISA 700 (Revizuit) în raportarea asupra unei situații financiare individuale sau asupra unui element specific al unei situații financiare

- A18. Punctul 11 al prezentului ISA explică faptul că auditorul trebuie să aplice cerințele din ISA 700 (Revizuit), adaptate în funcție de circumstanțele misiunii, atunci când își formează o opinie și raportează cu privire la o situație financiară individuală sau la un element specific al unei situații financiare. În acest demers, auditorul trebuie, de asemenea, să aplice cerințele privind raportarea din alte ISA-uri adaptate la circumstanțele misiunii și poate găsi utile considerentele tratate mai jos la punctele A19-A21.

Continuitatea activității

- A19. În funcție de cadrul de raportare financiară aplicabil utilizat pentru întocmirea situației financiare individuale sau a elementului specific al unei situații financiare, descrierea din raportul auditorului a responsabilităților conducerii²⁸ legate de continuitatea activității poate necesita o adaptare. Descrierea din raportul auditorului a responsabilităților acestuia²⁹ poate, de asemenea, să necesite adaptare în funcție de cum se aplică ISA 570 (Revizuit) în circumstanțele misiunii.

Aspecte-cheie de audit

- A20. ISA 700 (Revizuit) dispune ca auditorul să comunice aspectele-cheie de audit conform ISA 701 pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu

27 ISA 700 (Revizuit), punctul 13 (e).

28 A se vedea ISA 700 (Revizuit), punctele 34 (b) și A48.

29 A se vedea ISA 700 (Revizuit), punctul 39 (b) (iv).

scop general ale entităților cotate.³⁰ Pentru auditurile unei situații financiare individuale sau ale unui element specific al unei situații financiare, ISA 701 se aplică doar atunci când comunicarea aspectelor-cheie de audit din raportul auditorului asupra unor astfel de situații financiare sau elemente este dispusă prin legislație sau reglementări, sau atunci când auditorul decide din alt motiv să comunice aspectele-cheie de audit. Atunci când aspectele-cheie de audit sunt comunicate în raportul auditorului asupra unei situații financiare individuale sau asupra unui element specific al unei situații financiare, ISA 701 se aplică în totalitate.³¹

Alte informații

A21. ISA 720 (Revizuit) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații. În contextul prezentului ISA, rapoartele care cuprind sau însoțesc situația financiară individuală sau elementul specific al unei situații financiare – al căror scop este de a furniza proprietarilor (sau părților interesate similare) informații cu privire la aspectele prezentate în situația financiară individuală sau în elementul specific al unei situații financiare – sunt considerate rapoarte anuale în sensul ISA 720 (Revizuit). Atunci când auditorul stabilește că entitatea are în plan să emită un astfel de raport, cerințele din ISA 720 (Revizuit) se aplică auditului componentei individuale a situațiilor financiare sau al elementului.

Numele partenerului de misiune

A22. Cerința din ISA 700 (Revizuit) ca auditorul să includă numele partenerului de misiune în raportul auditorului se aplică și auditurilor situațiilor financiare individuale ale entităților cotate sau elementelor specifice ale situațiilor financiare ale entităților cotate.³² Auditorului i se poate impune prin legislație sau reglementări să includă numele partenerului de misiune în raportul auditorului sau acesta poate decide din alt motiv să procedeze astfel atunci când raportează cu privire la o situație financiară individuală sau la un element al unei situații financiare ale(a) entităților necotate.

Raportarea cu privire la setul complet de situații financiare al entității și la o situație financiară individuală sau la un element specific al unei situații financiare (A se vedea punctul 14)

Luarea în considerare a implicațiilor unor anumite aspecte incluse în raportul auditorului cu privire la setul complet de situații financiare al entității asupra auditului situației financiare individuale sau al elementului specific al unei situații financiare și asupra raportului auditorului cu privire la acestea

A23. Punctul 14 prevede ca auditorul să ia în considerare eventualele implicații pe care anumite aspecte incluse în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare le au asupra auditului unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare și asupra raportului

30 ISA 700 (Revizuit), punctul 30.

31 ISA 700 (Revizuit), punctul 31.

32 A se vedea ISA 700 (Revizuit), punctele 46 și A61–A63.

auditorului cu privire la acestea. A lua în considerare măsura în care un aspect inclus în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare este relevant în contextul unei misiuni de raportare cu privire la o situație financiară individuală sau la un element specific al unei situații financiare implică raționamentul profesional.

A24. Factorii care pot fi relevanți în aprecierea acestor implicații includ:

- Natura aspectului (aspectelor) descris(e) în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare și măsura în care este (sunt) legat(e) de conținutul situației financiare individuale sau elementului specific al unei situații financiare.
- Caracterul generalizat al aspectului (aspectelor) descris(e) în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare.
- Natura și amploarea diferențelor dintre cadrele de raportare financiară aplicabile.
- Amplaarea diferenței dintre perioada acoperită (perioadele acoperite) de setul complet de situații financiare comparativ cu perioada (perioadele) sau datele situației financiare individuale sau ale elementului dintr-o situație financiară.
- Timpul care a trecut de la data raportului auditorului asupra setului complet de situații financiare.

A25. De exemplu, dacă în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare există o rezervă în opinia auditorului cu privire la creanțe, iar situația financiară individuală conține creanțe, sau elementul specific al unei situații financiare se referă la creanțe, este probabil să apară implicații pentru audit. Pe de altă parte, dacă rezerva din opinia auditorului asupra setului complet de situații financiare vizează clasificarea datoriilor pe termen lung, atunci este mai puțin probabil să existe implicații pentru auditul situației financiare individuale, dacă aceasta este reprezentată de contul de profit și pierdere, sau dacă elementul specific al situației financiare este legat de creanțe.

A26. Aspectele-cheie de audit comunicate în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare pot avea implicații pentru auditul unei situații financiare individuale sau al unui element specific al situației financiare. Informațiile incluse în secțiunea Aspecte-cheie de audit despre modul în care aspectul a fost tratat în auditul setului complet de situații financiare pot fi utile în demersul auditorului de a stabili cum să trateze aspectul atunci când acesta este relevant pentru auditul unei situații financiare individuale sau al unui element specific al situației financiare.

Includerea unei referințe la raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare

A27. Chiar și atunci când anumite aspecte incluse în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare nu au implicații cu privire la auditul sau

raportul auditorului asupra situației financiare individuale sau elementului specific al unei situații financiare, auditorul poate considera adecvat să se refere la aspect(e) într-un paragraf privind Alte aspecte din raportul auditorului asupra situației financiare individuale sau elementului specific din situația financiară (a se vedea ISA 706 (Revizuit)).³³ De exemplu, auditorul poate considera adecvat să se refere în cadrul raportului auditorului asupra unei situații financiare individuale sau unui element specific al situației financiare la o secțiune numită Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității inclusă în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare.

Opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare al entității (A se vedea punctul 15)

A28. În raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare al unei entități, imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la rezultatele operațiunilor și fluxurile de trezorerie, acolo unde este relevant, și o opinie neschimbată cu privire la poziția financiară sunt permise întrucât imposibilitatea exprimării unei opinii se referă doar la rezultatele operațiunilor și fluxurile de trezorerie, și nu la situațiile financiare ca întreg.³⁴

33 A se vedea ISA 706 (Revizuit), punctele 10-11.

34 ISA 510, *Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale*, punctul A8 și ISA 705 (Revizuit), punctul A16.

Anexa 1

(A se vedea punctul A3)

Exemple de elemente specifice, conturi sau aspecte ale unei situații financiare

- Conturile de creanțe, provizioanele pentru creanțe incerte, stocurile, datoriile aferente beneficiilor angajate de un plan de pensii privat, valoarea înregistrată a imobilizărilor necorporale identificate sau datoria aferentă pagubelor „suportate, dar neraportate” dintr-un portofoliu de asigurare, inclusiv notele aferente.
- O schemă privind activele administrate extern și veniturile dintr-un plan de pensii privat, inclusiv notele aferente.
- O schemă privind activele corporale nete, inclusiv notele aferente.
- O schemă privind plățile aferente proprietăților în leasing, inclusiv notele explicative.
- O schemă privind participarea la profit sau primele angajaților, inclusiv notele explicative.

Anexa 2

(A se vedea punctul A17)

Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la o situație financiară individuală și la un element specific al unei situații financiare

- Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la o situație financiară individuală a unei entități necotate, întocmită în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).
- Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la o situație financiară individuală a unei entități necotate, întocmită în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).
- Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la un element specific al unei situații financiare a unei entități cotate, întocmit în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).

Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la o situație financiară individuală a unei entități necotate, întocmită în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Auditul unui bilanț (adică o situație financiară individuală) al unei entități necotate.
- Bilanțul a fost întocmit de către conducerea entității în conformitate cu cerințele Cadrului de raportare financiară din Jurisdicția X, relevant pentru întocmirea unui bilanț.
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de prezentare fidelă conceput pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori.
- Auditorul a determinat că este adecvată utilizarea expresiei „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” în cadrul opiniei auditorului.
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit). Prezentarea incertitudinii semnificative în situația financiară individuală este adecvată.
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701 în contextul auditului bilanțului.
- Auditorul a stabilit că nu există alte informații (adică nu se aplică cerințele din ISA 720 (Revizuit).
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situației financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situației financiare.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația sau reglementările locale.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarii adecvați]

Opinie

Am auditat bilanțul Companiei ABC (Compania) la data de 31 decembrie 20X1, precum și notele la situația financiară, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative (care alcătuiesc împreună „situația financiară”).

În opinia noastră, situația financiară anexată prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, poziția financiară a Companiei la data de 31 decembrie 20X1 conform cerințelor Cadrului de raportare financiară din Jurisdicția X relevante pentru întocmirea unei astfel de situații financiare. [Secțiunea aferentă opiniei a fost poziționată prima, așa cum prevede ISA 700 (Revizuit)]

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situației financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre. [Prima și ultima propoziție din această secțiune se găseau în mod obișnuit în secțiunea Responsabilitatea auditorului. De asemenea, secțiunea Baza opiniei este poziționată imediat după secțiunea Opinie, așa cum prevede ISA 700 (Revizuit).]

Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității

Atragem atenția asupra Notei 6 din situația financiară, potrivit căreia Compania a suportat o pierdere netă de ZZZ în timpul exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1 și, începând cu acea dată, datoriile curente ale Companiei au depășit totalul activelor cu YYY. După cum se afirmă în Nota 6, aceste evenimente sau condiții, alături de alte aspecte prezentate în Nota 6, indică faptul că există o incertitudine semnificativă care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situația financiară¹

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situației financiare în conformitate cu cerințele Cadrului de raportare financiară din Jurisdicția X relevante pentru întocmirea unei astfel de situații financiare, precum și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea

¹ În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernarea” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

unei situații financiare care este lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

Atunci când întocmește situațiile financiare, conducerea este responsabilă pentru evaluarea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspecte ce țin de continuitatea activității și utilizând principiul continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea intenționează să lichideze Compania sau să înceteze operațiunile ori nu are nicio alternativă realistă în afară de acestea.

Persoanele responsabile cu guvernarea sunt răspunzătoare pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Companiei.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situației financiare

Obiectivele noastre constau în a obține o asigurare rezonabilă privind măsura în care situația financiară ca întreg este lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în a emite un raport al auditorului care să includă opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când aceasta există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestei situații financiare.

Punctul 41 (b) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că materialul prezentat în continuare pe fundal colorat poate fi inclus într-o Anexă la raportul auditorului. Punctul 41 (c) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că atunci când legislația, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres, se poate face referire la un website al unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să includă descrierea de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie inconsecventă cu aceasta.

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situației financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate care asigură baza opiniei noastre. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că fraudă poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.
- Obținem o înțelegere a controlului intern relevantă pentru audit, cu scopul de a proiecta proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, însă nu pentru a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al Companiei.2

2 Această frază va trebui modificată în funcție de context în circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a emite o opinie privind eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare.

- Evaluăm gradul de adecvare al politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile, dacă există, precum și al prezentărilor de informații aferente realizate de conducere.
- Emitem o concluzie cu privire la gradul de adecvare al modului în care conducerea a utilizat principiul continuității activității, iar pe baza probelor de audit obținute, la măsura în care există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor de informații aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări nu sunt adecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare ar putea determina încetarea activității Companiei.
- Evaluăm prezentarea generală, structura și conținutul situației financiare, inclusiv prezentarea informațiilor și măsura în care situația financiară oferă o prezentare fidelă a tranzacțiilor și evenimentelor respective.

Comunicăm cu persoanele responsabile cu governanța despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările de audit importante, inclusiv orice deficiență semnificativă în controlul intern pe care o identificăm pe parcursul auditului.

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului] [Poziția datei și cea a adresei sunt inversate)]

[Data]

Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la o situație financiară individuală a unei entități necotate, întocmită în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Auditul unei situații a încasărilor și plăților în numerar (adică o situație financiară individuală) a unei entități necotate.
- Raportul auditorului cu privire la setul complet de situații financiare nu a fost emis.
- Situația financiară a fost întocmită de către conducerea entității în conformitate cu contabilitatea pe bază de încasări și plăți în numerar, pentru a răspunde unei solicitări de informații privind fluxul de trezorerie, primite de la un creditor. Conducerea are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.
- Cadru de raportare financiară aplicabil este un cadru de prezentare fidelă, conceput pentru a răspunde nevoilor de informații financiare ale unor utilizatori specifici.³
- Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).
- Auditorul a determinat că este adecvată utilizarea expresiei „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” în cadrul opiniei auditorului.
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Distribuția sau utilizarea raportului auditorului nu sunt restricționate.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701 în contextul auditului situației încasărilor și plăților în numerar.
- Auditorul a stabilit că nu există alte informații (adică nu se aplică cerințele din ISA 720 (Revizuit)).
- Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situației financiare și pentru supravegherea procesului de raportare financiară utilizat la întocmirea acestei situații financiare.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația sau reglementările locale.

3 ISA 800 (Revizuit) conține cerințe și îndrumări privind forma și conținutul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarii adecvat]

Opinie

Am auditat situația încasărilor și plăților în numerar a Companiei ABC (Compania) pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 20X1, precum și notele la situația încasărilor și plăților în numerar, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative (care alcătuiesc împreună „situația financiară”).

În opinia noastră, situația financiară anexată prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, încasarile și plățile în numerar ale Companiei pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1 conform contabilității pe bază de încasări și plăți descrise în Nota X. [Secțiunea aferentă opiniei a fost poziționată prima, așa cum impune ISA 700 (Revizuit)]

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situației financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre. [Prima și ultima propoziție din această secțiune se găseau în mod obișnuit în secțiunea Responsabilitatea auditorului. De asemenea, secțiunea Baza opiniei este poziționată imediat după secțiunea Opinie, așa cum prevede ISA 700 (Revizuit).]

Evidențierea unor aspecte – Baza de contabilizare

Atragem atenția asupra Notei X la situația financiară, care descrie baza de contabilizare. Situația financiară este întocmită pentru a furniza informații Creditorului XYZ. În consecință, este posibil ca situația financiară să nu fie adecvată în alt scop. Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situația financiară⁴

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situației financiare în conformitate cu contabilitatea pe bază de încasări și plăți în numerar descrisă în Nota X, inclusiv determinarea acceptabilității contabilității pe bază de încasări și plăți în numerar drept bază de contabilizare pentru întocmirea situației financiare în circumstanțele date, precum și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unei situații financiare care este lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

4 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

Atunci când întocmește situațiile financiare, conducerea este responsabilă pentru evaluarea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspecte ce țin de continuitatea activității și utilizând principiul continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea intenționează să lichideze Compania sau să înceteze operațiunile, ori nu are nicio alternativă realistă în afară de acestea.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situației financiare

Obiectivele noastre constau în a obține o asigurare rezonabilă privind măsura în care situația financiară ca întreg este lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în a emite un raport al auditorului care să includă opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestei situații financiare.

Punctul 41 (b) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că materialul prezentat în continuare pe fundal colorat poate fi inclus într-o Anexă la raportul auditorului. Punctul 41 (c) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că atunci când legislația, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres, se poate face referire la un website al unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să includă descrierea de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie inconsecventă cu aceasta.

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situației financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate care asigură baza opiniei noastre. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că fraudă poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.
- Obținem o înțelegere a controlului intern relevantă pentru audit, cu scopul de a proiecta proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, însă nu pentru a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al Companiei.⁵
- Emitem o concluzie cu privire la gradul de adecvare al modului în care conducerea a utilizat principiul continuității activității, iar pe baza probelor de audit obținute, la măsura în care există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția

⁵ Această frază va trebui modificată în funcție de context în circumstanțele în care auditorul are, de ase menea, responsabilitatea de a emite o opinie privind eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare.

CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE INDIVIDUALE
ȘI ALE ELEMENTELOR SPECIFICE, CONTURILOR SAU ASPECTELOR
UNEI SITUAȚII FINANCIARE

în raportul auditorului asupra prezentărilor de informații aferente din situația financiară sau, în cazul în care aceste prezentări de informații nu sunt adecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare ar putea determina încetarea activității Companiei.

- Evaluăm gradul de adecvare al politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile, dacă există, precum și al prezentărilor de informații aferente realizate de conducere.
- Evaluăm prezentarea generală, structura și conținutul situației financiare, inclusiv prezentarea informațiilor, și măsura în care situația financiară oferă o prezentare fidelă a tranzacțiilor și evenimentelor respective.

Comunicăm cu persoanele responsabile cu governanța despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările de audit importante, inclusiv orice deficiență semnificativă în controlul intern pe care o identificăm pe parcursul auditului.

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului] [Poziția datei și cea a adresei sunt inversate)]

[Data]

Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la un element specific al unei situații financiare a unei entități cotate, întocmit în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- **Auditul unei liste de creanțe (adică un element, cont sau aspect al unei situații financiare).**
- **Informațiile financiare au fost întocmite de către conducerea entității în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară stabilite de un organism de reglementare, pentru a îndeplini cerințele acestuia. Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate conceput pentru a răspunde nevoilor de informații financiare ale unor utilizatori specifici.⁶**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).**
- **Cerințele etice relevante care se aplică auditorului sunt cele ale jurisdicției.**
- **Distribuția raportului auditorului este restricționată.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).**
- **Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701, în contextul auditului listei de creanțe.**
- **Auditorul a stabilit că nu există alte informații (adică nu se aplică cerințele din ISA 720 (Revizuit).**
- **Persoanele responsabile pentru supravegherea situației financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situației financiare.**
- **Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația sau reglementările locale.**

6 ISA 800 (Revizuit) conține cerințe și îndrumări privind forma și conținutul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Către acționarii Companiei ABC sau alt destinatar adecvat]

Opinie

Am auditat lista de creanțe a Companiei ABC (Compania) la data de 31 decembrie 20X1 („lista”).

În opinia noastră, informațiile financiare din lista Companiei la data de 31 decembrie 20X1 sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform [descrieți prevederile privind raportarea financiară stabilite de organismul de reglementare]. [Secțiunea aferentă opiniei a fost poziționată prima, așa cum impune ISA 700 (Revizuit)]

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al listei* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul nostru asupra listei din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica, în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre. [Prima și ultima propoziție din această secțiune se găseau în secțiunea Responsabilitatea auditorului. De asemenea, secțiunea Baza opiniei este poziționată imediat după secțiunea Opinie, așa cum prevede ISA 700 (Revizuit).]

Evidențierea unor aspecte – Baza de contabilizare și restricțiile cu privire la distribuție

Atragem atenția asupra Notei X la listă, care descrie baza de contabilizare. Lista este întocmită pentru a asista Compania la îndeplinirea cerințelor stabilite de către Organismul de reglementare DEF. În consecință, este posibil ca lista să nu fie adecvată în alt scop. Raportul nostru vizează doar Compania și Organismul de reglementare DEF și nu trebuie distribuit altor părți în afară de Companie sau Organismul de reglementare DEF. Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea cu privire la listă⁷

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea listei conform [descrieți prevederile privind raportarea financiară stabilite de organismul de reglementare] și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unei liste lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

La întocmirea listei, conducerea este responsabilă pentru evaluarea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspecte ce țin de continuitatea activității și utilizând principiul continuității activității, cu excepția

7 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

cazului în care conducerea intenționează să lichideze Compania sau să înceteze operațiunile ori nu are nicio altă alternativă realistă în afară de acestea.

Persoanele responsabile cu governanța sunt răspunzătoare pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Companiei.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al listei

Obiectivele noastre constau în a obține o asigurare rezonabilă privind măsura în care lista este lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în a emite un raport al auditorului care să includă opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestei liste.

Punctul 41 (b) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că materialul prezentat în continuare pe fundal colorat poate fi inclus într-o Anexă la raportul auditorului. Punctul 41 (c) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că atunci când legislația, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres, se poate face referire la un website al unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să includă descrierea de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie inconsecventă cu aceasta.

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a listei, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate care asigură baza opiniei noastre. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât pentru a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că fraudă poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.
- Obținem o înțelegere a controlului intern relevantă pentru audit, cu scopul de a proiecta proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, însă nu pentru a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al Companiei.⁸
- Emitem o concluzie cu privire la gradul de adecvare al modului în care conducerea a utilizat principiul continuității activității, iar pe baza probelor de audit obținute, la măsura în care există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor de informații aferente din listă sau, în cazul în care aceste prezentări de informații nu sunt adecvate, să ne

⁸ Această frază va trebui modificată în funcție de context în circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a emite o opinie privind eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul listei.

modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data rapo tului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare ar putea determina încetarea activității Companiei.

- Evaluăm gradul de adecvare al politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile, dacă există, precum și al prezentărilor de informații aferente realizate de conducere.

Comunicăm cu persoanele responsabile cu governanța despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările de audit importante, inclusiv orice deficiență semnificativă în controlul intern pe care o identificăm pe parcursul auditului.

De asemenea, furnizăm persoanelor responsabile cu governanța o declarație care arată că ne-am conformat cerințelor etice relevante privind independența și că le-am comunicat toate relațiile și alte aspecte despre care s-ar putea presupune în mod rezonabil că ne-ar putea afecta independența precum și, după caz, acțiunile întreprinse pentru eliminarea amenințărilor, sau măsurile de protecție aplicate.

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [numele].

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului] [Poziția datei și cea a adresei sunt inversate.]

[Data]

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 810 (REVIZUIT)

MISIUNI DE RAPORTARE CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE SINTETIZATE

(În vigoare pentru misiunile de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1
Data intrării în vigoare.....	2
Obiective	3
Definiții	4
Cerințe	
Acceptarea misiunii.....	5–7
Natura procedurilor.....	8
Forma opiniei.....	9–11
Plasarea în timp a activității și evenimentele ulterioare datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate.....	12–13
Informații din documente care conțin situațiile financiare sintetizate.....	14–15
Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate.....	16–21
Restricție cu privire la distribuția sau utilizarea ori atenționarea cititorilor cu privire la baza de contabilizare.....	22
Date comparative.....	23–24
Informații suplimentare neauditate, prezentate împreună cu situațiile financiare sintetizate.....	25
Asocierea auditorului.....	26–27
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Acceptarea misiunii.....	A1–A7
Evaluarea disponibilității situațiilor financiare auditate.....	A8
Forma opiniei.....	A9
Plasarea în timp a activității și evenimentele ulterioare datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate.....	A10
Informații din documente care conțin situațiile financiare sintetizate.....	A11–A16
Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate.....	A17–A23

Date comparative	A24–A25
Informații suplimentare neauditate, prezentate împreună cu situațiile financiare sintetizate.....	A26
Asocierea auditorului	A27
Anexă: Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la situațiile financiare sintetizate	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 810 (Revizuit), *Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului aferente unei misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate derivate din situațiile financiare auditate de către același auditor în conformitate cu ISA-urile.

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru misiunile de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

Obiective

3. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Să determine dacă este adecvat să accepte misiunea de a raporta cu privire la situațiile financiare sintetizate și
 - (b) Dacă este contractat să raporteze cu privire la situațiile financiare sintetizate:
 - (i) Să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare sintetizate pe baza unei evaluări a concluziilor trase din probele obținute și
 - (ii) Să exprime clar acea opinie prin intermediul unui raport scris care să descrie, de asemenea, baza opiniei.

Definiții

4. În contextul acestui ISA, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Criterii aplicate – Criteriile aplicate de conducere la întocmirea situațiilor financiare sintetizate.
 - (b) Situații financiare auditate – Situațiile financiare¹ auditate de către auditor în conformitate cu ISA-urile, din care derivă situațiile financiare sintetizate.
 - (c) Situații financiare sintetizate – Informații financiare istorice care sunt derivate din situațiile financiare, dar care conțin mai puține detalii decât situațiile financiare, furnizând totuși o reprezentare structurată consecventă cu cea furnizată de situațiile financiare cu privire la resursele economice ale entității sau la obligațiile acesteia la un moment dat ori la modificările acestora pe o perioadă de timp.² În jurisdicții diferite poate fi utilizată o terminologie diferită pentru a descrie aceste informații financiare istorice.

1 ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, punctul 13 (f), definește termenul „situații financiare.”

2 ISA 200, punctul 13 (f).

Cerințe

Acceptarea misiunii

5. Auditorul trebuie să accepte o misiune de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate în conformitate cu prezentul ISA doar atunci când auditorul a fost contractat să efectueze un audit al situațiilor financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate, în conformitate cu ISA-urile. (A se vedea punctul A1)
6. Înainte de a accepta o misiune de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate, auditorul trebuie: (A se vedea punctul A2)
 - (a) Să determine măsura în care criteriile aplicate sunt acceptabile, (A se vedea punctele A3-A7)
 - (b) Să obțină acordul conducerii prin care își recunoaște și își înțelege responsabilitatea:
 - (i) De a întocmi situațiile financiare sintetizate în conformitate cu criteriile aplicate,
 - (ii) De a asigura disponibilitatea, fără dificultăți nedorite, a situațiilor financiare auditate pentru utilizatorii vizați ai situațiilor financiare sintetizate (sau, dacă legile sau reglementările prevăd că nu este necesar ca situațiile financiare auditate să fie puse la dispoziția utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare sintetizate și stabilesc criteriile pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate, să descrie acele legi sau reglementări în situațiile financiare sintetizate) și
 - (iii) De a include raportul auditorului asupra situațiilor financiare sintetizate în orice document care conține situațiile financiare sintetizate și care indică faptul că auditorul a raportat cu privire la ele.
 - (c) Să stabilească împreună cu conducerea forma opiniei ce urmează a fi exprimată cu privire la situațiile financiare sintetizate (a se vedea punctele 9-11).
7. Dacă auditorul concluzionează că sunt inacceptabile criteriile aplicate sau că nu este în măsură să obțină acordul conducerii prevăzut la punctul 6 (b), auditorul nu trebuie să accepte misiunea de a raporta cu privire la situațiile financiare sintetizate, cu excepția situației în care i se cere acest lucru prin legi sau reglementări. O misiune efectuată în conformitate cu astfel de legi sau reglementări nu este în conformitate cu prezentul ISA. În consecință, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate nu trebuie să indice faptul că misiunea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISA. Auditorul trebuie să includă o referință adecvată la acest fapt în termenii misiunii. Auditorul trebuie, de asemenea, să determine efectul pe care acest aspect l-ar putea avea asupra misiunii de a audita situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate.

Natura procedurilor

8. Auditorul trebuie să efectueze următoarele proceduri și orice alte proceduri pe care acesta le-ar putea considera necesare, ca bază pentru opinia auditorului asupra situațiilor financiare sintetizate:
 - (a) Să evalueze dacă situațiile financiare sintetizate prezintă în mod adecvat natura lor sintetizată și identifică în mod corespunzător situațiile financiare auditate.
 - (b) Atunci când situațiile financiare sintetizate nu sunt însoțite de situațiile financiare auditate, să evalueze dacă acestea descriu în mod clar:
 - (i) De la cine sau de unde sunt disponibile situațiile financiare auditate, sau
 - (ii) Legea sau reglementarea care specifică faptul că nu este necesar ca situațiile financiare auditate să fie puse la dispoziția utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare sintetizate și stabilește criteriile de întocmire a situațiilor financiare sintetizate.
 - (c) Să evalueze dacă situațiile financiare sintetizate prezintă în mod adecvat criteriile aplicate.
 - (d) Să compare situațiile financiare sintetizate cu informațiile legate de acestea din situațiile financiare auditate, pentru a determina dacă situațiile financiare sintetizate sunt corelate cu, sau pot fi recalulate pornind de la informațiile legate de acestea din situațiile financiare auditate.
 - (e) Să evalueze dacă situațiile financiare sintetizate sunt întocmite în conformitate cu criteriile aplicate.
 - (f) Să evalueze dacă, având în vedere scopul situațiilor financiare sintetizate, situațiile financiare sintetizate conțin informațiile necesare și sunt la un nivel de agregare adecvat pentru a nu induce în eroare în circumstanțele date.
 - (g) Să evalueze dacă situațiile financiare auditate sunt disponibile fără dificultăți inoportune pentru utilizatorii vizați ai situațiilor financiare sintetizate, cu excepția situației în care legislația sau reglementările prevăd că nu este necesar ca acestea să fie disponibile și stabilesc criteriile de întocmire a situațiilor financiare sintetizate. (A se vedea punctul A8)

Forma opiniei

9. Atunci când auditorul a ajuns la concluzia că o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare sintetizate este adecvată, opinia auditorului trebuie, dacă legislația sau reglementările nu prevăd altfel, să utilizeze una dintre următoarele formulări: (A se vedea punctul A9)
 - (a) Situațiile financiare sintetizate anexate sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate, în conformitate cu [*criteriile aplicate*] sau

- (b) Situațiile financiare sintetizate anexate reprezintă o sinteză fidelă a situațiilor financiare auditate, în conformitate cu [*criteriile aplicate*].
10. Dacă legislația sau reglementările stabilesc modul de formulare a opiniei cu privire la situațiile financiare sintetizate în termeni diferiți de cei descriși la punctul 9, auditorul trebuie:
- (a) Să aplice procedurile descrise la punctul 8 și orice alte proceduri suplimentare necesare pentru a-i permite auditorului să exprime opinia în forma convenită și
- (b) Să evalueze dacă utilizatorii situațiilor financiare sintetizate ar putea înțelege greșit opinia auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate și, în caz afirmativ, măsura în care explicațiile suplimentare din raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate pot atenua o posibilă neînțelegere.
11. Dacă, în cazul de la punctul 10 (b), auditorul concluzionează că explicațiile suplimentare din raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate nu pot atenua posibilele neînțelegeri, auditorul nu trebuie să accepte misiunea, cu excepția cazului în care i se impune acest lucru prin legi sau reglementări. O misiune efectuată în conformitate cu astfel de legi sau reglementări nu este în conformitate cu prezentul ISA. În consecință, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate nu trebuie să indice faptul că misiunea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISA.

Plasarea în timp a activității și evenimentele ulterioare datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate

12. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate ar putea fi datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate. În astfel de cazuri, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate trebuie să menționeze faptul că situațiile financiare sintetizate și situațiile financiare auditate nu reflectă efectele evenimentelor care s-au petrecut ulterior datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate. (A se vedea punctul A10)
13. Auditorul ar putea să ia la cunoștință aspecte care existau la data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate, dar despre care auditorul nu avea cunoștință anterior. În asemenea cazuri, auditorul nu trebuie să emită raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate până când nu au fost luate în considerare de către auditor aceste aspecte în raport cu situațiile financiare auditate, în conformitate cu ISA 560³.

Informații din documente care conțin situațiile financiare sintetizate

14. Auditorul trebuie să citească informațiile incluse într-un document care conține situațiile financiare sintetizate și raportul auditorului cu privire la acestea și să analizeze dacă există o inconsecvență semnificativă între aceste informații și situațiile financiare sintetizate.

3 ISA 560, Evenimente ulterioare.

15. Dacă auditorul identifică o inconsecvență semnificativă, el trebuie să discute acest aspect cu persoanele din conducere și să stabilească dacă situațiile financiare sintetizate sau informațiile incluse în documentul care conține situațiile financiare sintetizate și raportul auditorului cu privire la acestea trebuie revizuite. Dacă auditorul stabilește că informațiile trebuie revizuite, iar conducerea refuză să revizuiască informațiile după cum este necesar, auditorul trebuie să acționeze adecvat în circumstanțele date, inclusiv prin a lua în considerare implicațiile asupra raportului auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate. (A se vedea punctele A11-A16)

Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate

Elementele raportului auditorului

16. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate trebuie să includă următoarele elemente:⁴ (A se vedea punctul A23)
- (a) Un titlu care să indice în mod clar faptul că este raportul unui auditor independent. (A se vedea punctul A17)
 - (b) Un destinatar. (A se vedea punctul A18)
 - (c) Identificarea situațiilor financiare sintetizate asupra cărora raportează auditorul, inclusiv titlul fiecărei situații incluse în situațiile financiare sintetizate. (A se vedea punctul A19)
 - (d) Identificarea situațiilor financiare auditate.
 - (e) Potrivit punctului 20, exprimarea clară a unei opinii (a se vedea punctele 9-11).
 - (f) O declarație care să indice faptul că situațiile financiare sintetizate nu cuprind toate prezentările de informații cerute de cadrul de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare auditate și că citirea situațiilor financiare sintetizate și a raportului auditorului cu privire la acestea nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate și a raportului auditorului cu privire la acestea.
 - (g) Acolo unde este aplicabil, situația prevăzută la punctul 12.
 - (h) O referire la raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate, la data aceluia raport și, conform punctelor 19-20, la faptul că este exprimată o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare auditate.
 - (i) O descriere a responsabilității conducerii⁵ cu privire la situațiile financiare sintetizate, care să explice faptul că responsabilitatea pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate în conformitate cu criteriile aplicate îi revine conducerii⁶.

4 Punctele 19-20, care tratează circumstanțele în care raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate a fost modificat, prevăd elemente adiționale față de cele prezentate la acest punct.

5 Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

6 Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

- (j) O declarație conform căreia auditorul este responsabil pentru exprimarea unei opinii, pe baza procedurilor auditorului efectuate conform prezentului ISA, cu privire la măsura în care situațiile financiare sintetizate sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate [*sau reprezintă o sinteză fidelă a acestora*].
 - (k) Semnătura auditorului.
 - (l) Adresa auditorului.
 - (m) Data raportului auditorului. (A se vedea punctul A20)
17. Dacă destinatarul situațiilor financiare sintetizate nu este același cu destinatarul raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate, auditorul trebuie să evalueze gradul de adecvare al utilizării unui destinatar diferit. (A se vedea punctul A18)
18. Auditorul trebuie să dateze raportul său cu privire la situațiile financiare sintetizate nu mai devreme de: (A se vedea punctul A20)
- (a) Data la care auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia, inclusiv probe că situațiile financiare sintetizate au fost întocmite și că cei cu autoritate recunoscută au afirmat că își asumă răspunderea pentru acestea și
 - (b) Data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate.

Referință la raportul auditorului asupra situațiilor financiare auditate (A se vedea punctul A23)

19. Atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate conține:
- (a) O opinie cu rezerve în conformitate cu ISA 705 (Revizuit),⁷
 - (b) Un paragraf de Evidențiere a unor aspecte sau un paragraf privind Alte aspecte conform ISA 706 (Revizuit),⁸
 - (c) O secțiune numită *Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității* conform ISA 570 (Revizuit),⁹
 - (d) Comunicarea aspectelor-cheie de audit conform ISA 701,¹⁰ sau
 - (e) O declarație care descrie o denaturare semnificativă necorectată a altor informații conform ISA 720 (Revizuit),¹¹

și auditorul este convins că situațiile financiare sintetizate sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate sau repre-

7 ISA 705 (Revizuit), Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent.

8 ISA 706 (Revizuit), Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent.

9 ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*, punctul 22.

10 ISA 701, Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent.

11 ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații.

zintă o sinteză fidelă a acestora, în conformitate cu criteriile aplicate, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate trebuie, în plus față de elementele de la punctul 16:

- (i) Să menționeze faptul că raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate conține o opinie cu rezerve, un paragraf de Evidențiere a unor aspecte, un paragraf privind Alte aspecte, o secțiune numită *Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității*, comunicarea aspectelor-cheie de audit sau o declarație care descrie o denaturare semnificativă necorectată a altor informații și (A se vedea punctul A21)
- (ii) Să descrie: (A se vedea punctul A22)
 - a. Baza opiniei cu rezerve cu privire la situațiile financiare auditate și efectul acesteia, dacă există, asupra situațiilor financiare sintetizate,
 - b. Aspectul la care se face referire în paragraful de Evidențiere a unor aspecte, paragraful privind Alte aspecte sau secțiunea *Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității* din raportul auditorului asupra situațiilor financiare auditate și efectul (efectele) acestuia, dacă există, asupra situațiilor financiare sintetizate, sau
 - c. Denaturarea semnificativă necorectată a altor informații și efectul (efectele) sale, dacă există, asupra informațiilor incluse într-un document care conține situațiile financiare sintetizate și raportul auditorului cu privire la acestea. (A se vedea punctul A15)

20. Atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate conține o opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate trebuie, în plus față de elementele menționate la punctul 16:

- (a) Să afirme faptul că raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate conține o opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii,
- (b) Să descrie baza pentru acea opinie contrară sau pentru imposibilitatea exprimării unei opinii și
- (c) Să afirme faptul că, în urma opiniei contrare sau a imposibilității exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare auditate, este inadecvat să se exprime o opinie cu privire la situațiile financiare sintetizate. (A se vedea punctul A23)

Opinie modificată cu privire la situațiile financiare sintetizate

21. Dacă situațiile financiare sintetizate nu sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate sau nu reprezintă o sinteză fidelă

a acestora, în conformitate cu criteriile aplicate, iar conducerea nu este de acord să facă modificările necesare, auditorul trebuie să exprime o opinie contrară cu privire la situațiile financiare sintetizate. (A se vedea punctul A23)

Restricție cu privire la distribuția sau utilizarea ori atenționarea cititorilor cu privire la baza de contabilizare

22. Atunci când distribuția sau utilizarea raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate este restricționată, sau când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate atrage atenția cititorilor asupra faptului că situațiile financiare auditate sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special, auditorul trebuie să includă o restricție sau o atenționare similară în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate.

Date comparative

23. Dacă situațiile financiare auditate conțin date comparative, dar situațiile financiare sintetizate nu le conțin, auditorul trebuie să determine dacă o astfel de omisiune este rezonabilă în circumstanțele misiunii. Auditorul trebuie să determine efectul unei omisiuni nerezonabile asupra raportului auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate. (A se vedea punctul A24)

24. Dacă situațiile financiare sintetizate conțin date comparative cu privire la care a raportat un alt auditor, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate trebuie să conțină, de asemenea, aspectele pe care ISA 710 îi impune auditorului să le includă în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate.¹² (A se vedea punctul A25)

Informații suplimentare neauditare, prezentate împreună cu situațiile financiare sintetizate

25. Auditorul trebuie să evalueze dacă orice informație suplimentară neauditată prezentată împreună cu situațiile financiare sintetizate este în mod clar diferențiată de situațiile financiare sintetizate. Dacă auditorul concluzionează că prezentarea de către entitate a informațiilor suplimentare neauditare nu este clar diferențiată de situațiile financiare sintetizate, auditorul trebuie să solicite conducerii să modifice prezentarea informațiilor suplimentare neauditare. În cazul în care conducerea refuză să facă acest lucru, auditorul trebuie să explice în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate faptul că aceste informații nu sunt acoperite de acel raport. (A se vedea punctul A26)

Asocierea auditorului

26. Dacă auditorul constată faptul că entitatea intenționează să declare că auditorul a raportat cu privire la situațiile financiare sintetizate într-un document care conține situațiile financiare sintetizate, dar nu intenționează să includă raportul auditorului cu privire la acestea, el trebuie să solicite conducerii să includă raportul auditorului în document. În cazul în care conducerea nu face acest

12 ISA 710, Informații comparative – cifre comparative și situații financiare comparative.

lucru, auditorul trebuie să stabilească și să aplice alte acțiuni adecvate menite să prevină asocierea de către conducere, în mod inadecvat, a auditorului cu situațiile financiare sintetizate din acel document. (A se vedea punctul A27)

27. Auditorul poate fi contractat pentru a raporta cu privire la situațiile financiare ale unei entități, în același timp nefiind contractat să raporteze cu privire la situațiile financiare sintetizate. Dacă, în acest caz, auditorul constată că entitatea intenționează să facă o declarație într-un document care face referire la auditor și la faptul că situațiile financiare sintetizate derivă din situațiile financiare auditate de către auditor, auditorul trebuie să fie convins că:
- (a) Referirea la auditor se face în contextul raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate și
 - (b) Declarația nu lasă impresia că auditorul a raportat cu privire la situațiile financiare sintetizate.

Dacă prevederile de la (a) sau (b) nu sunt respectate, auditorul trebuie să solicite conducerii să modifice declarația pentru a le respecta, sau să nu se refere la auditor în document. Alternativ, entitatea ar putea să contracteze auditorul pentru a raporta cu privire la situațiile financiare sintetizate și să includă raportul aferent al auditorului în document. În cazul în care conducerea nu modifică declarația, nu elimină referința la auditor sau nu include un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate în documentul care conține situațiile financiare sintetizate, auditorul trebuie să înștiințeze conducerea că nu este de acord cu referința la auditor și să determine și să aplice alte acțiuni adecvate, menite să prevină referința inadecvată a conducerii la auditor. (A se vedea punctul A27)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Acceptarea misiunii (A se vedea punctele 5-6)

- A1. Auditul situațiilor financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate îi oferă auditorului cunoștințele necesare pentru a se achita de responsabilitățile sale în legătură cu situațiile financiare sintetizate în conformitate cu prezentul ISA. Aplicarea prezentului ISA nu va oferi suficiente probe adecvate pe care să se bazeze opinia cu privire la situațiile financiare sintetizate dacă auditorul nu a auditat și situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate.
- A2. Acordul conducerii în legătură cu aspectele descrise la punctul 6 ar putea fi evidențiat prin acceptul scris al acestuia cu privire la termenii misiunii.

Criteria (A se vedea punctul 6 (a))

- A3. Întocmirea situațiilor financiare sintetizate îi impune conducerii să stabilească informațiile care trebuie reflectate în situațiile financiare sintetizate astfel încât

acestea să fie consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate sau să reprezinte o sinteză fidelă al acestora. Întrucât, prin natura lor, situațiile financiare sintetizate conțin informații agregate și o prezentare limitată, există un risc crescut ca acestea să nu conțină informațiile necesare și să nu inducă în eroare în anumite circumstanțe. Acest risc crește atunci când nu există criterii stabilite pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate.

- A4. Factorii care ar putea afecta determinarea de către auditor a acceptabilității criteriilor aplicate includ:
- Natura entității,
 - Scopul situațiilor financiare sintetizate,
 - Nevoile de informații ale utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare sintetizate și
 - Măsura în care criteriile aplicate vor genera situații financiare sintetizate care nu induc în eroare în circumstanțele date.
- A5. Criteriile pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate pot fi stabilite de către o organizație de autorizată sau recunoscută de elaborare a standardelor, ori prin legislație sau reglementări. Ca și în cazul situațiilor financiare, așa cum se explică în ISA 210,¹³ în multe astfel de cazuri, auditorul poate porni de la premisa că asemenea criterii sunt acceptabile.
- A6. Acolo unde nu există criterii stabilite pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate, criteriile pot fi elaborate de conducere, de exemplu pe baza practicii dintr-un anumit sector de activitate. Criteriile care sunt acceptabile în circumstanțele date vor genera situații financiare sintetizate care:
- (a) Prezintă în mod adecvat natura lor sintetizată și identifică situațiile financiare auditate,
 - (b) Descriu în mod clar de la cine sau de unde sunt disponibile situațiile financiare auditate sau, dacă legile sau reglementările prevăd că nu este necesar ca situațiile financiare auditate să fie puse la dispoziția utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare sintetizate și stabilesc criterii de întocmire a situațiilor financiare sintetizate, acele legi sau reglementări,
 - (c) Prezintă în mod adecvat criteriile aplicate,
 - (d) Sunt corelate cu, sau pot fi recalulate în funcție de informațiile aferente din situațiile financiare auditate și
 - (e) Având în vedere scopul situațiilor financiare sintetizate, conțin informațiile necesare și dispun de un nivel adecvat de agregare astfel încât să nu inducă în eroare în circumstanțele date.

13 ISA 210, Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit, punctele A3 și A8-A9.

- A7. Prezentarea adecvată a naturii sintetizate a situațiilor financiare sintetizate și identitatea situațiilor financiare auditate, așa cum se menționează la punctul A6 (a), ar putea fi furnizate, de exemplu, printr-un titlu ca „Situații financiare sintetizate întocmite pe baza situațiilor financiare auditate aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1.”

Evaluarea disponibilității situațiilor financiare auditate (A se vedea punctul 8 (g))

- A8. Evaluarea efectuată de auditor cu privire la disponibilitatea, fără dificultăți nejustificate, a situațiilor financiare auditate pentru utilizatorii vizați ai situațiilor financiare sintetizate, este afectată de factori precum măsura în care:
- Situațiile financiare sintetizate descriu, în mod clar, de la cine sau de unde sunt disponibile situațiile financiare auditate,
 - Situațiile financiare auditate reprezintă documente publice sau
 - Conducerea a stabilit un proces prin care utilizatorii vizați ai situațiilor financiare sintetizate pot obține acces imediat la situațiile financiare auditate.

Forma opiniei (A se vedea punctul 9)

- A9. O concluzie, bazată pe evaluarea probelor obținute prin efectuarea procedurilor de la punctul 8, potrivit căreia o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare sintetizate este adecvată, îi permite auditorului să exprime o opinie utilizând una dintre formulările de la punctul 9. Decizia auditorului cu privire la care dintre formulări va fi utilizată poate fi afectată de practicile general acceptate din jurisdicția respectivă.

Plasarea în timp a activității și evenimentele ulterioare datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate (A se vedea punctul 12)

- A10. Procedurile descrise la punctul 8 sunt adesea efectuate în timpul auditului situațiilor financiare sau imediat după acesta. Atunci când auditorul raportează cu privire la situațiile financiare sintetizate după finalizarea auditului situațiilor financiare, auditorul nu trebuie să obțină probe de audit suplimentare referitoare la situațiile financiare auditate sau să raporteze în legătură cu efectele evenimentelor produse după data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate, deoarece situațiile financiare sintetizate sunt derivate din situațiile financiare auditate și nu le actualizează.

Informații din documente care conțin situațiile financiare sintetizate (A se vedea punctele 14-15)

- A11. ISA 720 (Revizuit) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații într-un audit al situațiilor financiare. În contextul ISA 720 (Revizuit), aceste alte informații sunt informații financiare sau nefinanciare (altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea) incluse în raportul anual al unei entități. Un raport anual conține sau însoțește situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea.

A12. Pe de altă parte, punctele 14-15 tratează responsabilitățile auditorului legate de informațiile incluse într-un document care conține, de asemenea, situațiile financiare sintetizate și raportul auditorului cu privire la acestea. Aceste informații pot include:

- Toate sau unele dintre aceleași aspecte tratate și în alte informații incluse în raportul anual (de exemplu, atunci când situațiile financiare sintetizate și raportul auditorului cu privire la acestea sunt incluse într-un raport anual sintetizat), sau
- Aspecte care nu sunt tratate în celelalte informații incluse în raportul anual.

A13. Prin citirea informațiilor incluse într-un document care conține situațiile financiare sintetizate și raportul auditorului cu privire la acestea, auditorul poate conștientiza că astfel de informații induc în eroare și poate fi nevoie să ia măsuri adecvate. Cerințele etice relevante¹⁴ impun auditorului să evite asocierea cu bună știință cu informații care, în opinia auditorului, conțin o afirmație falsă sau care induce în eroare în mod semnificativ, afirmații sau informații furnizate în mod imprudent, ori omit sau ascund informații care este necesar să fie incluse în cazul în care omiterea sau ascunderea lor ar induce în eroare.

Informații dintr-un document care conține situațiile financiare sintetizate care tratează toate sau unele dintre aceleași aspecte tratate și de alte informații incluse în raportul anual

A14. Atunci când informații care sunt incluse într-un document ce conține situațiile financiare sintetizate și raportul auditorului cu privire la acestea tratează toate sau unele dintre aceleași aspecte tratate și de alte informații incluse în raportul anual, activitatea efectuată asupra acelor alte informații în conformitate cu ISA 720 (Revizuit) poate fi adecvată în sensul punctelor 14-15 din prezentul ISA.

A15. Atunci când o denaturare semnificativă necorectată a altor informații a fost identificată în raportul auditorului asupra situațiilor financiare auditate și acea denaturare semnificativă necorectată este legată de un aspect tratat de informațiile incluse într-un document alături de situațiile financiare sintetizate și raportul auditorului cu privire la acestea, poate exista o consecvență semnificativă între situațiile financiare sintetizate și acele informații, sau acestea din urmă pot induce în eroare.

Informații dintr-un document care conține situațiile financiare sintetizate care tratează aspecte netratate de alte informații incluse în raportul anual

A16. ISA 720 (Revizuit), adaptat după cum este necesar în circumstanțele date, poate ajuta auditorul în a determina măsura adecvată pentru a răspunde refuzului conducerii de a face revizuirile necesare asupra informațiilor, inclusiv

14 Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența) al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA), punctul C111.2.

prin a lua în considerare implicațiile pentru raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate.

Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate

Elementele raportului auditorului

Titlul (A se vedea punctul 16 (a))

A17. Un titlu care indică faptul că raportul este raportul unui auditor independent, de exemplu, „Raportul auditorului independent”, afirmă că auditorul a îndeplinit toate cerințele etice relevante legate de independență. Acest titlu diferențiază raportul auditorului independent de rapoartele emise de alte părți.

Destinatarul (A se vedea punctele 16 (b), 17)

A18. Factorii care ar putea să afecteze evaluarea auditorului cu privire la gradul de adecvare al destinatarului situațiilor financiare sintetizate includ termenii misiunii, natura entității și scopul situațiilor financiare sintetizate.

Identificarea situațiilor financiare sintetizate (A se vedea punctul 16 (c))

A19. Atunci când auditorul cunoaște faptul că situațiile financiare sintetizate vor fi incluse într-un document care conține și alte informații decât situațiile financiare sintetizate și raportul auditorului cu privire la acestea, el ar putea să ia în considerare, dacă forma prezentării permite, identificarea numerelor paginilor în care sunt prezentate situațiile financiare sintetizate. Acest fapt îi ajută pe cititori să identifice situațiile financiare sintetizate la care se referă raportul auditorului.

Data raportului auditorului (A se vedea punctele 16 (m), 18)

A20. Persoana sau persoanele cu autoritatea recunoscută de a concluziona că situațiile financiare sintetizate au fost întocmite și care își asumă responsabilitatea pentru acestea depind de termenii misiunii, de natura entității și de scopul situațiilor financiare sintetizate.

Referință la raportul auditorului asupra situațiilor financiare auditate (A se vedea punctul 19)

A21. Punctul 19 (i) din prezentul ISA impune ca auditorul să includă în raportul auditorului o afirmație cu privire la situațiile financiare sintetizate atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate include comunicarea unuia sau mai multor aspecte-cheie de audit descrise conform ISA 701.¹⁵ Cu toate acestea, auditorului nu i se impune să descrie aspectele-cheie de audit individuale în raportul auditorului asupra situațiilor financiare sintetizate.

A22. Afirmația (afirmațiile) și descrierea (descrierile) impuse de punctul 19 au menirea de a atrage atenția asupra acelor aspecte și nu se substituie citirii raportului auditorului asupra situațiilor financiare auditate. Descrierile impuse au rolul de a transmite natura aspectului (aspectelor) și nu este necesar să se repete în întregime textul corespondent din raportul auditorului asupra situațiilor financiare auditate.

¹⁵ ISA 701, punctul 13.

Exemple (A se vedea punctele 16, 19-21)

A23. Anexa la prezentul ISA conține exemple de rapoarte ale auditorului asupra situațiilor financiare sintetizate care:

- (a) Conțin opinii nemodificate,
- (b) Sunt derivate din situații financiare auditate asupra cărora auditorul a emis opinii modificate,
- (c) Conțin o opinie modificată,
- (d) Sunt derivate din situații financiare auditate, în cazul cărora raportul auditorului include o afirmație care descrie o denaturare semnificativă necorectată a altor informații în conformitate cu ISA 720 (Revizuit) și
- (e) Sunt derivate din situații financiare auditate, în cazul cărora raportul auditorului include o secțiune privind *Incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității* și comunicarea altor aspecte-cheie de audit.

Date comparative (A se vedea punctele 23-24)

A24. Dacă situațiile financiare auditate conțin date comparative, există prezumția că și situațiile financiare sintetizate ar conține date comparative. Datele comparative din situațiile financiare auditate ar putea fi privite ca cifre comparative sau ca informații financiare comparative. ISA 710 descrie modul în care această diferență afectează raportul auditorului cu privire la situațiile financiare, incluzând, în special, referințe la alți auditori care au auditat situațiile financiare aferente perioadei precedente.

A25. Circumstanțele care ar putea să afecteze stabilirea de către auditor a măsurii în care o omisiune a datelor comparative este rezonabilă includ natura și obiectivul situațiilor financiare sintetizate, criteriile aplicate și nevoile de informații ale utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare sintetizate.

Informații suplimentare neauditare, prezentate împreună cu situațiile financiare sintetizate (A se vedea punctul 25)

A26. ISA 700 (Revizuit)¹⁶ conține cerințe și îndrumări care trebuie aplicate atunci când informații suplimentare neauditare sunt prezentate împreună cu situațiile financiare auditate, care, adaptate în funcție de circumstanțe, pot fi utile în aplicarea cerinței de la punctul 25.

Asocierea auditorului (A se vedea punctele 26-27)

A27. Alte acțiuni adecvate pe care auditorul le poate întreprinde atunci când conducerea nu ia măsurile solicitate pot include informarea utilizatorilor vizați și a altor utilizatori terți cunoscuți cu privire la referința inadecvată la auditor. Cursul acțiunii auditorului depinde de drepturile și obligațiile legale ale acestuia. În consecință, auditorul poate considera adecvat să apeleze la consiliere juridică.

16 ISA 700 (Revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare, punctele 53-54.

Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la situațiile financiare sintetizate

- **Exemplul 1:** Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate întocmite în conformitate cu criteriile stabilite. Cu privire la situațiile financiare auditate este exprimată o opinie nemodificată. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate include o secțiune privind Incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității și comunicarea altor aspecte-cheie de audit.
- **Exemplul 2:** Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate întocmite în conformitate cu criteriile elaborate de conducere și prezentate în mod adecvat în situațiile financiare sintetizate. Auditorul a determinat criteriile aplicate ca fiind acceptabile în circumstanțele date. Cu privire la situațiile financiare auditate este exprimată o opinie nemodificată. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat la aceeași dată ca raportul auditorului cu privire la situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate include o afirmație care descrie o denaturare semnificativă necorectată a altor informații. Acele alte informații la care se referă această denaturare semnificativă necorectată sunt, de asemenea, informații incluse într-un document care conține situațiile financiare sintetizate și raportul auditorului cu privire la acestea.
- **Exemplul 3:** Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate întocmite în conformitate cu criteriile elaborate de conducere și prezentate în mod adecvat în situațiile financiare sintetizate. Auditorul a determinat criteriile aplicate ca fiind acceptabile în circumstanțele date. Cu privire la situațiile financiare auditate este exprimată o opinie cu rezerve. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat la aceeași dată ca raportul auditorului cu privire la situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate.
- **Exemplul 4:** Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate întocmite în conformitate cu criteriile elaborate de conducere și prezentate în mod adecvat în situațiile financiare sintetizate. Auditorul a determinat criteriile aplicate ca fiind acceptabile în circumstanțele date. Cu privire la situațiile financiare auditate este exprimată o opinie contrară. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat la aceeași dată ca raportul auditorului cu privire la situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate.

- Exemplul 5: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate întocmite în conformitate cu criteriile stabilite. Cu privire la situațiile financiare auditate este exprimată o opinie nemodificată. Auditorul concluzionează că nu este posibilă exprimarea unei opinii nemodificate cu privire la situațiile financiare sintetizate. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat la aceeași dată ca raportul auditorului cu privire la situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate.

Exemplul 1:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Cu privire la situațiile financiare auditate ale unei entități cotate este exprimată o opinie nemodificată.**
- **Există criterii stabilite pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate.**
- **Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate.**
- **Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate include o secțiune privind *Incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității*.**
- **Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate include comunicarea altor aspecte-cheie de audit.¹**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE SINTETIZATE

[Destinatarul adecvat]

Opinie

Situațiile financiare sintetizate, care cuprind bilanțul sintetizat la data de 31 decembrie 20X1, contul de profit și pierdere sintetizat, situația sintetizată a modificărilor capitalurilor proprii și situația sintetizată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele aferente, sunt derivate din situațiile financiare auditate ale Companiei ABC pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1.

În opinia noastră, situațiile financiare sintetizate anexate sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate (sau *reprezintă o sinteză fidelă a acestora*), în conformitate cu [descrieți criteriile stabilite].

Situațiile financiare sintetizate

Situațiile financiare sintetizate nu cuprind toate prezentările de informații impuse de [descrieți cadrul de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare auditate ale Companiei ABC]. Astfel, citirea situațiilor financiare sintetizate și a raportului auditorului cu privire la acestea nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate și a raportului auditorului cu privire la acestea. Situațiile

¹ Așa cum este explicat la punctul 15 al ISA 701, o incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității este, prin natura sa, un aspect-cheie de audit, dar este necesar să fie raportată într-o secțiune separată a raportului auditorului conform punctului 22 al ISA 570 (Revizuit).

financiare sintetizate și situațiile financiare auditate nu reflectă efectele evenimentelor care s-au petrecut ulterior datei raportului nostru cu privire la situațiile financiare auditate.

Situațiile financiare auditate și raportul nostru cu privire la acestea

În raportul nostru din data de 15 februarie 20X2 am exprimat o opinie de audit nemodificată cu privire la situațiile financiare auditate. Acel raport include și:

- O secțiune privind *Incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității* care atrage atenția asupra Notei 6 din situațiile financiare auditate. Nota 6 din situațiile financiare auditate indică faptul că Compania ABC a suportat o pierdere netă de ZZZ în timpul exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1 și, începând cu acea dată, datoriile curente ale Companiei ABC au depășit totalul activelor sale cu YYY. Aceste evenimente sau condiții, alături de alte aspecte prezentate în Nota 6 la situațiile financiare auditate, indică faptul că există o incertitudine semnificativă care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei ABC de a-și continua activitatea. Aceste aspecte sunt tratate în Nota 5 la situațiile financiare sintetizate.
- Comunicarea altor² aspecte-cheie de audit. [Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare din perioada curentă.]³

Responsabilitatea conducerii⁴ pentru situațiile financiare sintetizate

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu [descrieți criteriile stabilite].

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sintetizate sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate pe baza procedurilor noastre (sau *reprezintă o sinteză fidelă a acestora*), care au fost efectuate în conformitate cu Standardul Internațional de Audit (ISA) 810 (Revizuit), *Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate*.

[Semnătura auditorului]

[Adresa auditorului]

[Data raportului auditorului]

2 În circumstanțele în care nu există o incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității, includerea cuvântului „alte” în afirmația prin care se comunică aspectele-cheie de audit nu este necesară.

3 Auditorul poate include explicații suplimentare în legătură cu aspectele-cheie de audit considerate utile pentru utilizatorii raportului auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate.

4 Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

Exemplul 2:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Cu privire la situațiile financiare auditate este exprimată o opinie nemodificată.**
- **Criteriile sunt elaborate de conducere și prezentate adecvat în Nota X. Auditorul a stabilit că aceste criterii sunt acceptabile în circumstanțele date.**
- **Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat la aceeași dată ca raportul auditorului cu privire la situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate.**
- **Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate include o afirmație care descrie o denaturare semnificativă necorectată a altor informații. Acele alte informații la care se referă această denaturare semnificativă necorectată sunt, de asemenea, informații incluse într-un document care conține situațiile financiare sintetizate și raportul auditorului cu privire la acestea.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE SINTETIZATE

[Destinatarul adecvat]

Opinie

Situațiile financiare sintetizate, care cuprind bilanțul sintetizat la data de 31 decembrie 20X1, contul de profit și pierdere sintetizat, situația sintetizată a modificărilor capitalurilor proprii și situația sintetizată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele aferente, sunt derivate din situațiile financiare auditate ale Companiei ABC pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1.

În opinia noastră, situațiile financiare sintetizate anexate sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate (sau *reprezintă o sinteză fidelă a acestora*), în conformitate cu baza descrisă în Nota X.

Situațiile financiare sintetizate

Situațiile financiare sintetizate nu cuprind toate prezentările de informații impuse de [descrieți cadrul de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare auditate ale Companiei ABC]. Astfel, citirea situațiilor financiare sintetizate și a raportului auditorului cu privire la acestea nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate și a raportului auditorului cu privire la acestea.

Situațiile financiare auditate și raportul nostru cu privire la acestea

În raportul nostru din data de 15 februarie 20X2 am exprimat o opinie de audit nemo-dificată cu privire la situațiile financiare auditate. [Situațiile financiare auditate sunt

incluse în Raportul anual din 20X1. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate include o afirmație care descrie o denaturare semnificativă necorectată a altor informații cuprinse în cadrul Discuției și analizei conducerii pe baza Raportului anual din 20X1. Discuția și analiza conducerii și denaturarea semnificativă necorectată a altor informații din cadrul acestora sunt, de asemenea, incluse în Raportul anual sintetizat pentru anul 20X1.] [*Describeți denaturarea semnificativă necorectată a altor informații*].

Responsabilitatea conducerii⁵ pentru situațiile financiare sintetizate

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate conform bazei descrise în Nota X.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sintetizate sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate pe baza procedurilor noastre (sau *reprezintă o sinteză fidelă a acestora*), care au fost efectuate în conformitate cu Standardul Internațional de Audit (ISA) 810 (Revizuit), *Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate*.

[Semnătura auditorului]

[Adresa auditorului]

[Data raportului auditorului]

5 Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

Exemplul 3:**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Cu privire la situațiile financiare auditate este exprimată o opinie cu rezerve.**
- **Criteriile sunt elaborate de conducere și prezentate adecvat în Nota X. Auditorul a stabilit că aceste criterii sunt acceptabile în circumstanțele date.**
- **Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat la aceeași dată ca raportul auditorului cu privire la situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE SINTETIZATE

[Destinatarul adecvat]

Opinie

Situațiile financiare sintetizate, care cuprind situația sintetizată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1, situația sintetizată a rezultatului global, situația sintetizată a modificărilor capitalurilor proprii și situația sintetizată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele aferente, sunt derivate din situațiile financiare auditate ale Companiei ABC (Compania) pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1. Am exprimat o opinie de audit cu rezerve cu privire la acele situații financiare în raportul nostru din data de 15 februarie 20X2.⁶

În opinia noastră, situațiile financiare sintetizate anexate sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate (sau *reprezintă o sinteză fidelă a acestora*) în conformitate cu baza descrisă în Nota X. Totuși, situațiile financiare sintetizate sunt denaturate într-o măsură echivalentă cu situațiile financiare auditate ale Companiei ABC pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1.

Situațiile financiare sintetizate

Situațiile financiare sintetizate nu cuprind toate prezentările de informații impuse de [descrieți cadrul de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare auditate ale Companiei ABC]. Astfel, citirea situațiilor financiare sintetizate și a raportului auditorului cu privire la acestea nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate și a raportului auditorului cu privire la acestea.

6 Poziționarea acestei referințe la opinia cu rezerve din raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate în paragraful Opinie cu privire la situațiile financiare sintetizate ajută utilizatorii să înțeleagă că, deși auditorul a exprimat o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare sintetizate, acestea reflectă situații financiare auditate care sunt denaturate semnificativ.

Situațiile financiare auditate și raportul nostru cu privire la acestea

În raportul nostru din data de 15 februarie 20X2 am exprimat o opinie de audit cu rezerve cu privire la situațiile financiare auditate. Baza opiniei noastre de audit cu rezerve a fost [faptul că conducerea nu a prezentat stocurile la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă, ci le-a prezentat doar la cost, fapt ce constituie o abatere de la Standardele Internaționale de Raportare Financiară]. Evidențele Companiei indică faptul că, în cazul în care conducerea ar fi prezentat stocurile la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă, o valoare de xxx ar fi trebuit dedusă din valoarea stocurilor pentru a le prezenta la valoarea realizabilă netă. În consecință, costul vânzărilor ar fi crescut cu xxx, iar impozitul pe profit, rezultatul net și capitalurile proprii ale acționarilor ar fi fost reduse cu xxx, xxx și respectiv xxx.

Responsabilitatea conducerii⁷ pentru situațiile financiare sintetizate

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate conform bazei descrise în Nota X.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sintetizate sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate pe baza procedurilor noastre (sau *reprezintă o sinteză fidelă a acestora*), care au fost efectuate în conformitate cu Standardul Internațional de Audit (ISA) 810 (Revizuit), *Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate*.

[Semnătura auditorului]

[Adresa auditorului]

[Data raportului auditorului]

7 Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

Exemplul 4:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Cu privire la situațiile financiare auditate este exprimată o opinie contrară.**
- **Criteriile sunt elaborate de conducere și prezentate adecvat în Nota X. Auditorul a stabilit că aceste criterii sunt acceptabile în circumstanțele date.**
- **Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat la aceeași dată ca raportul auditorului cu privire la situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE SINTETIZATE

[Destinatarul adecvat]

Refuzul unei opinii

Situațiile financiare sintetizate, care cuprind bilanțul sintetizat la data de 31 decembrie 20X1, contul de profit și pierdere sintetizat, situația sintetizată a modificărilor capitalurilor proprii și situația sintetizată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele aferente, sunt derivate din situațiile financiare auditate ale Companiei ABC pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1.

Ca rezultat al opiniei contrare cu privire la situațiile financiare auditate, discutată în secțiunea *Situațiile financiare auditate și raportul nostru cu privire la acestea*, este inadecvat să se exprime o opinie cu privire la situațiile financiare sintetizate anexate.

Situațiile financiare sintetizate

Situațiile financiare sintetizate nu cuprind toate prezentările de informații impuse de [descrieți cadrul de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare auditate ale Companiei ABC]. Astfel, citirea situațiilor financiare sintetizate și a raportului auditorului cu privire la acestea nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate și a raportului auditorului cu privire la acestea.

Situațiile financiare auditate și raportul nostru cu privire la acestea

În raportul nostru din data de 15 februarie 20X2, am exprimat o opinie contrară cu privire la situațiile financiare auditate ale Companiei ABC pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1. Baza opiniei noastre contrare a fost [descrieți baza opiniei de audit contrare].

Responsabilitatea conducerii⁸ pentru situațiile financiare sintetizate

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare conform bazei descrise în Nota X.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sintetizate sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate pe baza procedurilor noastre (sau *reprezintă o sinteză fidelă a acestora*), care au fost efectuate în conformitate cu Standardul Internațional de Audit (ISA) 810 (Revizuit), *Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate*.

[Semnătura auditorului]

[Adresa auditorului]

[Data raportului auditorului]

8 Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

Exemplul 5:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Cu privire la situațiile financiare auditate este exprimată o opinie nemodificată.**
- **Există criteriile stabilite pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate.**
- **Auditorul concluzionează că nu este posibilă exprimarea unei opinii nemodificate cu privire la situațiile financiare sintetizate.**
- **Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat la aceeași dată ca raportul auditorului cu privire la situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE SINTETIZATE

[Destinatarul adecvat]

Opinie contrară

Situațiile financiare sintetizate, care cuprind bilanțul sintetizat la data de 31 decembrie 20X1, contul de profit și pierdere sintetizat, situația sintetizată a modificărilor capitalurilor proprii și situația sintetizată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele aferente, sunt derivate din situațiile financiare auditate ale Companiei ABC pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1.

În opinia noastră, din cauza importanței aspectului descris în secțiunea *Baza opiniei contrare*, situațiile financiare sintetizate anexate nu sunt consecvente cu situațiile financiare auditate ale Companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1 (sau *nu reprezintă o sinteză fidelă a acestora*), în conformitate cu [descrieți criteriile stabilite].

Baza opiniei contrare

[Descrieți aspectul care a determinat ca situațiile financiare sintetizate să nu fie consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate (sau *să nu reprezinte o sinteză fidelă a acestora*), în conformitate cu criteriile aplicate].

Situațiile financiare sintetizate

Situațiile financiare sintetizate nu cuprind toate prezentările de informații impuse de [descrieți cadrul de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare auditate ale Companiei ABC]. Astfel, citirea situațiilor financiare sintetizate și a raportului auditorului cu privire la acestea nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate și a raportului auditorului cu privire la acestea.

Situațiile financiare auditate și raportul nostru asupra acestora

În raportul nostru din data de 15 februarie 20X2 am exprimat o opinie de audit ne-modificată cu privire la situațiile financiare auditate.

Responsabilitatea conducerii⁹ pentru situațiile financiare sintetizate

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate în conformitate cu [descrieți criteriile stabilite].

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sintetizate sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate pe baza procedurilor noastre (sau *reprezintă o sinteză fidelă a acestora*), care au fost efectuate în conformitate cu Standardul Internațional de Audit (ISA) 810 (Revizuit), *Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate*.

[Semnătura auditorului]

[Adresa auditorului]

[Data raportului auditorului]

9 Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

NOTA INTERNAȚIONALĂ DE PRACTICĂ PRIVIND AUDITUL 1000

CONSIDERENTE SPECIALE PRIVIND AUDITUL INSTRUMENTELOR FINANCIARE

CUPRINS

	Punct
Introducere	1-10
Secțiunea I – Informații generale privind instrumentele financiare	11-69
Scopul și riscurile utilizării instrumentelor financiare	14-19
Controale aferente instrumentelor financiare.....	20-23
Exhaustivitate, acuratețe și existență	24-33
Confirmări ale tranzacțiilor și case de compensare	25-26
Reconcilieri cu băncile și custozii	27-30
Alte controale aferente exhaustivității, acurateței și existenței	31-33
Evaluarea instrumentelor financiare	34-64
Cerințe de raportare financiară	34-37
Date de intrare observabile și neobservabile	38-39
Efectele piețelor inactive	40-42
Procesul de evaluare al conducerii	43-63
Modele	47-49
Exemplu de instrument financiar obișnuit	50-51
Surse terțe de informații privind prețurile	52-62
Utilizarea experților în evaluare	63
Aspecte referitoare la datoriile financiare	64
Prezentarea și descrierea instrumentelor financiare	65-69
Categorii de prezentări de informații	67-69
Secțiunea II – Considerente de audit aferente instrumentelor financiare	70-145
Scepticismul profesional	71-72
Considerente aferente planificării	73-84
Înțelegerea cerințelor contabile și de prezentare	74

Înțelegerea cerințelor de contabilitate și de prezentare a informațiilor .	74
Înțelegerea instrumentelor financiare	75-77
Utilizarea, în cadrul auditului, a persoanelor cu competențe și cunoștințe specializate	78-80
Înțelegerea controlului intern	81
Înțelegerea naturii, rolului și activităților funcției de audit intern	82-83
Înțelegerea metodologiei conducerii pentru evaluarea instrumentelor financiare	84
Evaluarea și răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă.....	85-105
Considerente generale referitoare la instrumentele financiare	85
Factori de risc de fraudă	86-88
Evaluarea riscului de denaturare semnificativă	89-90
Factori de luat în considerare pentru a stabili dacă, și în ce măsură, trebuie testată eficacitatea cu care funcționează controalele	91-95
Proceduri de fond	96-97
Teste cu dublu scop	98
Plasarea în timp a procedurilor auditorului	99-102
Proceduri referitoare la exhaustivitate, acuratețe, existență, apariție și drepturi și obligații	103-105
Evaluarea instrumentelor financiare	106-137
Cerințe de raportare financiară.....	106-108
Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă aferente evaluării ..	109-113
Riscuri semnificative	110-113
Elaborarea unei abordări de audit	114-115
Considerente de audit atunci când conducerea utilizează o sursă terță de informații privind prețurile.....	116-120
Considerente de audit atunci când conducerea estimează valorile juste prin intermediul unui model	121-132
Evaluarea caracterului rezonabil al ipotezelor utilizate de conducere	129-132
Considerente de audit atunci când un expert al conducerii este utilizat de entitate.....	133-135
Elaborarea unei estimări sau unui interval de estimare.....	136-137

Prezentarea și descrierea instrumentelor financiare	138-141
Proceduri referitoare la prezentarea și descrierea instrumentelor financiare	140-141
Alte considerente de audit relevante	142-145
Declarații scrise	142
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta și cu alte părți	143-145
Comunicarea cu organismele de reglementare și cu alte părți	145
Anexă: Exemple de controale aferente instrumentelor financiare	

Nota Internațională de Practică privind Auditul (IAPN) 1000, *Considerente speciale privind auditul instrumentelor financiare*, trebuie citită în paralel cu *Prefața la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*. IAPN-urile nu impun auditorilor cerințe suplimentare în afara celor prevăzute în Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri), nici nu modifică responsabilitatea auditorului de a se conforma tuturor ISA-urilor relevante pentru audit. IAPN-urile furnizează asistență practică auditorilor. Scopul lor este să fie diseminate de către părțile responsabile pentru standardele naționale sau să fie utilizate în elaborarea de materiale naționale corespondente. Ele furnizează, de asemenea, materiale ce pot fi folosite de firme în elaborarea programelor de pregătire și a îndrumărilor interne.

IAPN 1000 nu a fost actualizat cu modificările la ISA 540 (Revizuit). De aceea, toate referințele la ISA 540 din IAPN 100 se referă la ISA 540, astfel cum este prezentat în manualul IAASB, ediția 2018. IAPN 100 se va actualiza conform modificărilor din proiectele de revizuire ISA 540 și ISA 315 (Revizuit) în manualul IAASB, ediția 2021.

Introducere

1. Instrumentele financiare pot fi utilizate de entități financiare și nefinanciare de orice dimensiune pentru diverse scopuri. Unele entități au portofolii și volume de tranzacționare mari, în timp ce altele se angajează numai în câteva tranzacții cu instrumente financiare. Unele entități pot lua poziții legate de instrumente financiare pentru a-și asuma un risc și a beneficia de pe urma acestuia, în timp ce alte entități pot utiliza instrumente financiare pentru a reduce anumite riscuri, prin operațiuni de acoperire împotriva riscurilor sau prin gestionarea expunerilor. Prezenta Notă Internațională de Practică privind Auditul (IAPN) este relevantă pentru toate aceste situații.
2. Următoarele Standarde Internaționale de Audit (ISA-uri) sunt, în special, relevante pentru auditurile instrumentelor financiare:
 - (a) ISA 540¹ tratează responsabilitățile auditorului în legătură cu auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile privind instrumentele financiare evaluate la valoarea justă,
 - (b) ISA 315 (R)² și ISA 330³ tratează identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și răspunsurile la aceste riscuri și
 - (c) ISA 500⁴ explică ce anume constituie probe de audit și tratează responsabilitatea auditorului de a proiecta și efectua proceduri de audit în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate pentru a putea formula concluzii rezonabile pe care să își fundamenteze opinia de audit.
3. Scopul prezentei IAPN este să ofere:
 - (a) Informații generale privind instrumentele financiare (Secțiunea I) și
 - (b) O dezbatere cu privire la considerentele de audit aferente instrumentelor financiare (Secțiunea II).

IAPN-urile furnizează asistență practică auditorilor. Scopul lor este să fie disseminate de către părțile responsabile pentru standardele naționale sau să fie utilizate în elaborarea de materiale naționale corespondente. Ele furnizează, de

1 ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*.

2 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*.

3 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*.

4 ISA 500, *Probe de audit*.

asemenea, materiale ce pot fi folosite de firme în elaborarea programelor de pregătire și a îndrumărilor interne.

4. Prezentă IAPN este relevantă pentru entitățile de toate dimensiunile, deoarece toate entitățile pot face obiectul riscurilor de denaturare semnificativă atunci când utilizează instrumente financiare.
5. Este posibil ca îndrumările privind evaluarea⁵ din prezenta IAPN să fie mai relevante pentru instrumentele financiare evaluate sau prezentate la valoarea justă, în timp ce îndrumările privind alte aspecte decât cele care țin de evaluare se aplică, în mod similar, instrumentelor financiare, indiferent dacă acestea sunt evaluate la valoarea justă sau la cost amortizat. Prezentă IAPN este, de asemenea, aplicabilă atât activelor financiare, cât și datorii financiare. Prezentă IAPN nu tratează instrumente precum:
 - (a) Cele mai simple instrumente financiare, precum numerarul, împrumuturile simple, conturile de creanțe și conturile de datorii comerciale,
 - (b) Investițiile în instrumente de capitaluri proprii necotate sau
 - (c) Contractele de asigurare.
6. De asemenea, prezentă IAPN nu tratează probleme contabile specifice relevante pentru instrumentele financiare, precum contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, profitul sau pierderea la începutul activității (adesea denumit(ă) profitul sau pierderea din „Ziua 1”), compensarea, transferarea riscului sau deprecierea, inclusiv constituirea ajustărilor pentru pierderile din creditare. Deși aceste subiecte specifice pot fi corelate cu modul în care o entitate contabilizează instrumentele financiare, discutarea examinării de către auditor a modului în care trebuie abordate cerințele de contabilitate specifice este în afara domeniului de aplicare al prezentei IAPN.
7. Un audit realizat în conformitate cu ISA-urile se desfășoară pornind de la premisa că membrii conducerii și, acolo unde este cazul, persoanele responsabile cu guvernanta și-au asumat anumite responsabilități. Aceste responsabilități includ realizarea de evaluări la valoarea justă. Prezentă IAPN nu impune anumite responsabilități conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta și nici nu prevalează asupra legilor și reglementărilor care guvernează responsabilitățile acestora.
8. Prezentă IAPN a fost redactată în contextul cadrelor de raportare financiară cu scop general concepute pentru prezentarea fidelă, dar poate fi, de asemenea, utilă, după caz, și în contextul altor cadre de raportare financiară, precum cadrele de raportare cu scop special.
9. Prezentă IAPN se axează pe aserțiunile privind evaluarea, prezentarea și descrierea, dar tratează, de asemenea, mai puțin detaliat, exhaustivitatea, acuratețea, existența și drepturile și obligațiile.

⁵ În prezentă IAPN, termenii „evaluare” și „măsurare” sunt utilizați cu același sens.

10. Instrumentele financiare sunt expuse incertitudinii estimării, care este definită în ISA 540 drept „susceptibilitatea unei estimări contabile și a prezentărilor de informații aferente la o lipsă inerentă de precizie în evaluare”.⁶ Incertitudinea estimării este influențată, printre alți factori, de complexitatea instrumentelor financiare. Natura și credibilitatea informațiilor disponibile pentru a susține evaluarea instrumentelor financiare variază considerabil, ceea ce influențează incertitudinea estimării asociată evaluării acestora. Prezenta IAPN utilizează termenul „incertitudinea evaluării” pentru a face referire la incertitudinea estimării asociată cu evaluările la valoarea justă.

Secțiunea I – Informații generale privind instrumentele financiare

11. În diverse cadre de raportare financiară pot exista diferite definiții ale instrumentelor financiare. De exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) definesc drept instrument financiar orice contract care generează un activ financiar pentru o entitate și o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii pentru o altă entitate.⁷ Instrumentele financiare pot fi numerarul, capitalurile proprii ale unei alte entități, dreptul sau obligația contractual(ă) de a primi sau de a livra numerar sau de a schimba active sau datorii financiare, anumite contracte decontate în propriile instrumente de capitaluri proprii ale unei entități, anumite contracte de elemente nefinanciare sau anumite contracte emise de asigurători care nu respectă definiția unui contract de asigurare. Această definiție cuprinde o gamă largă de instrumente financiare, de la simple împrumuturi și depozite la instrumente derivate complexe, produse structurate și anumite contracte de mărfuri.
12. Gradul de complexitate al instrumentelor financiare variază, deși complexitatea instrumentului financiar poate proveni din diferite surse, precum:
- Un volum foarte mare de fluxuri individuale de trezorerie, unde lipsa omogenității impune analizarea fiecărui flux, sau un număr mare de fluxuri de trezorerie grupate care trebuie evaluate, de exemplu, în cazul riscului de credit (de exemplu, obligațiile privind datoriile garantate (CDO)).
 - Formule complexe de determinare a fluxurilor de trezorerie.
 - Incertitudinea sau variabilitatea fluxurilor de trezorerie viitoare, precum cele generate de riscul de credit, contractele pe opțiuni sau instrumentele financiare cu termene contractuale lungi.

Cu cât fluxurile de trezorerie variază mai mult în funcție de modificările condițiilor de piață, cu atât este mai complexă și mai incertă evaluarea la valoarea justă a instrumentului financiar. Mai mult, uneori, instrumente financiare care, în mod normal, sunt relativ ușor de evaluat devin dificil de evaluat din cauza unor circumstanțe aparte, de exemplu, instrumentele pentru care piața a devenit inactivă sau care au termene contractuale lungi. Instrumentele

6 ISA 540, punctul 7 (c).

7 Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 32, *Instrumente financiare: Prezentare*, punctul 11.

derivate și produsele structurate devin mai complexe atunci când sunt o combinație de instrumente financiare individuale. Mai mult, contabilizarea instrumentelor financiare conform anumitor cadre de raportare financiară sau în anumite condiții de piață poate fi complexă.

13. O altă sursă de complexitate este volumul instrumentelor financiare deținute sau tranzacționate. Deși este posibil ca un swap clasic pe rata dobânzii (de tip „plain vanilla”) să nu fie complex, o entitate care deține un număr mare de astfel de instrumente poate utiliza un sistem informațional complex pentru identificarea, evaluarea și tranzacționarea acestor instrumente.

Scopul și riscurile utilizării instrumentelor financiare

14. Instrumentele financiare sunt utilizate:

- În scopul acoperirii împotriva riscurilor (adică pentru a schimba un profil existent de risc la care este expusă o entitate). Aceasta include:
 - Achiziționarea forward sau vânzarea unei valute pentru a fixa un curs de schimb valutar viitor,
 - Convertirea unor rate ale dobânzii viitoare în rate fixe sau în rate fluctuante, prin intermediul utilizării swap-urilor și
 - Achiziționarea contractelor pe opțiuni, pentru a oferi unei entități protecție împotriva unei anumite evoluții a prețului, inclusiv contracte care pot conține instrumente derivate încorporate
- În scopuri de tranzacționare (de exemplu, pentru a permite unei entități să adopte o poziție riscantă pentru a profita de fluctuațiile pe termen scurt ale pieței) și
- În scopuri investiționale (de exemplu, pentru a permite unei entități să beneficieze de randamentele unor investiții pe termen lung).

15. Utilizarea instrumentelor financiare poate reduce expunerile la anumite riscuri ale afacerii, de exemplu, modificări ale cursurilor de schimb, ale ratelor dobânzii și ale prețului mărfurilor sau o combinație a acestora. Pe de altă parte, complexitatea inerentă a anumitor instrumente financiare poate să genereze, de asemenea, o creștere a riscului.

16. Riscul afacerii și riscul de denaturare semnificativă cresc atunci când conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea:
- Nu înțeleg pe deplin riscurile utilizării instrumentelor financiare și competențele și experiența lor sunt insuficiente pentru a gestiona aceste riscuri,
 - Nu au competențele necesare pentru a le evalua corespunzător în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,
 - Nu au stabilit suficiente controale aferente activităților cu instrumente financiare, sau
 - Speculează sau acoperă riscurile într-o manieră necorespunzătoare.

17. Incapacitatea conducerii de a înțelege pe deplin riscurile inerente unui instrument financiar poate avea un efect direct asupra abilității conducerii de a gestiona adecvat aceste riscuri și poate, în ultimă instanță, să amenințe viabilitatea entității.
18. Principalele tipuri de risc aplicabile instrumentelor financiare sunt prezentate mai jos. Această listă nu este una exhaustivă și este posibil să se utilizeze o terminologie diferită pentru descrierea acestor riscuri sau pentru clasificarea componentelor riscurilor individuale.
- (a) Riscul de credit (sau de contrapartidă) este riscul ca o parte a unui instrument financiar să genereze o pierdere financiară unei alte părți, prin imposibilitatea de onorare a unei obligații, și este adesea asociat neonorării obligațiilor financiare. Riscul de credit include riscul de decontare, care este riscul ca o parte a tranzacției să fie realizată fără primirea unei contraprestații din partea clientului sau a partenerului.
 - (b) Riscul de piață este riscul care presupune că valoarea justă sau fluxurile de trezorerie viitoare ale unui instrument financiar va (vor) fluctua din cauza unor modificări în prețurile pieței. Exemple ale riscului de piață includ riscul valutar, riscul ratei dobânzii, riscul aferent prețului mărfurilor și riscul prețurilor instrumentelor de capitaluri proprii.
 - (c) Riscul de lichiditate include riscul de a nu putea cumpăra sau vinde un instrument financiar la un preț adecvat și la momentul oportun deoarece instrumentul financiar nu este vandabil.
 - (d) Riscul operațional se referă la procesarea specifică prevăzută pentru instrumentele financiare. Riscul operațional poate crește pe măsură ce complexitatea unui instrument financiar crește, iar o gestionare deficitară a riscului operațional poate să determine o creștere a celorlalte tipuri de risc. Riscul operațional include:
 - (i) Riscul ca acele controale care țin de confirmare și reconciliere să fie inadecvate, având drept rezultat înregistrarea incompletă sau inadecvată a instrumentelor financiare,
 - (ii) Riscuri asociate documentării necorespunzătoare a tranzacțiilor și unei monitorizări insuficiente a acestor tranzacții,
 - (iii) Riscul ca tranzacțiile să fie înregistrate și procesate incorect sau ca riscul aferent lor să nu fie corect gestionat, nerealizându-se astfel reflectarea economică a tranzacției în ansamblul său,
 - (iv) Riscul ca angajații să aibă prea multă încredere în acuratețea tehnicilor de evaluare, în lipsa unei revizuirii adecvate, tranzacțiile putând fi astfel incorect evaluate sau riscul lor să fie măsurat necorespunzător,
 - (v) Riscul ca utilizarea instrumentelor financiare să nu fie încorporată adecvat în politicile și procedurile entității de gestionare a riscului,

- (vi) Riscul unei pierderi rezultate din procese sau sisteme interne inadecvate sau greșite sau rezultând din evenimente externe, inclusiv riscul de fraudă, atât din surse interne, cât și din surse externe,
- (vii) Riscul ca mentenanța tehnicilor de evaluare utilizate pentru a evalua instrumentele financiare să nu fie adecvată sau realizată în timp util și
- (viii) Riscul juridic, care este o componentă a riscului operațional și se referă la pierderi care provin dintr-o acțiune juridică sau de reglementare ce invalidează sau împiedică realizarea obligațiilor de către utilizatorul final sau partenerul acestuia, conform termenelor contractuale sau angajamentelor de compensare aferente. De exemplu, riscul juridic poate surveni în urma documentării insuficiente sau incorecte aferente contractului, imposibilității de a executa un angajament de compensare în cazul falimentului, modificărilor nefavorabile ale legislației fiscale sau normelor care împiedică entitățile să investească în anumite tipuri de instrumente financiare.

19. Alte aspecte relevante pentru riscurile utilizării instrumentelor financiare includ:

- Riscul de fraudă, care poate crește dacă, de exemplu, un angajat aflat într-o poziție care îi permite să comită o fraudă financiară înțelege atât instrumentele financiare, cât și procesele de contabilizare a acestora, dar conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea au un nivel mai redus de înțelegere.
- Riscul ca un angajament de compensare globală⁸ să nu fie reflectat corespunzător în situațiile financiare.
- Riscul ca anumite instrumente financiare să își schimbe calitatea de active sau datorii pe parcursul duratei lor de existență și riscul ca această modificare să fie rapidă.

Controale aferente instrumentelor financiare

20. Măsura în care o entitate utilizează instrumentele financiare și gradul de complexitate al instrumentelor sunt factori importanți pentru determinarea nivelului necesar de complexitate a controlului intern al entității. De exemplu, entitățile mai mici pot utiliza produse mai puțin structurate și procese și proceduri simple pentru a-și atinge obiectivele.
21. Adesea, rolul persoanelor responsabile cu guvernarea este să stabilească linii le generale, să aprobe și să supravegheze amploarea utilizării instrumentelor

8 O entitate care realizează o serie de tranzacții cu instrumente financiare cu un singur partener poate să încheie un angajament de compensare globală cu acel partener. Un astfel de contract prevede o singură decontare netă pentru toate instrumentele financiare acoperite de contract, în cazul nerespectării obligațiilor aferente unui contract individual.

financiare, iar rolul conducerii este să gestioneze și să monitorizeze expunerile entității la aceste riscuri. Conducerea și, acolo unde este cazul, persoanele responsabile cu governanța sunt responsabile, de asemenea, pentru proiectarea și implementarea unui sistem de control intern care să permită întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Controlul intern al unei entități asupra instrumentelor financiare poate fi mai eficace atunci când conducerea și persoanele responsabile cu governanța:

- (a) Au creat un mediu de control adecvat, o participare activă a persoanelor responsabile cu governanța la controlarea utilizării instrumentelor financiare, o structură organizațională logică, cu o alocare clară a autorității și responsabilității, și politici și proceduri de resurse umane adecvate. Mai precis, sunt necesare reguli clare cu privire la măsura în care li se permite să acționeze persoanelor care sunt responsabile pentru activitățile ce implică instrumente financiare. Astfel de reguli au în vedere orice restricții legale sau de reglementare cu privire la utilizarea instrumentelor financiare. De exemplu, este posibil ca anumite entități din sectorul public să nu aibă dreptul de a desfășura activități cu instrumente derivate,
- (b) Au stabilit un proces de gestionare a riscului corespunzător dimensiunilor entității și complexității instrumentelor sale financiare (de exemplu, în anumite entități poate exista o funcție formală de gestionare a riscului),
- (c) Au stabilit sisteme informaționale care le permit persoanelor responsabile cu governanța să cunoască natura activităților cu instrumente financiare și riscurile asociate acestora, inclusiv o documentare adecvată a tranzacțiilor,
- (d) Au proiectat, implementat și documentat un sistem de control intern pentru:
 - A oferi o asigurare rezonabilă că utilizarea de către entitate a instrumentelor financiare se încadrează în politicile sale de gestionare a riscului,
 - A prezenta adecvat instrumentele financiare în situațiile financiare,
 - A se asigura că entitatea respectă legile și reglementările aplicabile și
 - A monitoriza riscul.

Anexa oferă exemple de controale care ar putea exista într-o entitate care are un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare și
- (e) Au stabilit politici contabile adecvate, inclusiv politici de evaluare, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

22. Elementele-cheie ale proceselor de gestionare a riscului și de control intern, aferent instrumentelor financiare ale unei entități, includ:

- Stabilirea unei abordări pentru a defini nivelul expunerii la risc pe care entitatea este dispusă să îl accepte atunci când se angajează în tranzacții cu instrumente financiare (acesta poate fi denumit și „toleranța la risc”), inclusiv politicile pentru investirea în instrumente financiare și cadrul de control în care se desfășoară activitățile cu instrumente financiare,
- Stabilirea proceselor pentru documentarea și autorizarea unor noi tipuri de tranzacții cu instrumente financiare, luându-se în considerare riscurile contabile, de reglementare, juridice, financiare și operaționale care sunt asociate cu astfel de instrumente,
- Procesarea tranzacțiilor cu instrumente financiare, inclusiv confirmarea și reconcilierea numerarului și activelor deținute cu situații externe și procesul de realizare a plăților,
- Separarea sarcinilor între persoanele care tranzacționează sau investesc în instrumente financiare și persoanele responsabile cu procesarea, evaluarea și confirmarea unor astfel de instrumente. De exemplu, o funcție de elaborare a modelelor care este implicată în stabilirea prețurilor ofertelor este mai puțin obiectivă decât o funcție care este distinctă, din punct de vedere funcțional și organizațional, de cea de front office,
- Procesele și controalele aferente evaluării, inclusiv controalele asupra datelor obținute de la surse terțe de informații privind prețurile și
- Monitorizarea controalelor.

23. Natura riscurilor este adesea diferită pentru entitățile care au un volum și o varietate mare de instrumente financiare și pentru cele care au doar câteva tranzacții cu instrumente financiare. De aici rezultă abordări diferite privind controlul intern. De exemplu:

- În general, o instituție cu volume mari de instrumente financiare va avea, pe de o parte, un mediu de tip cameră de tranzacționare în care există traderi specializați cu sarcini diferite și, pe de altă parte, un back office (care se referă la funcția de verificare a datelor tranzacțiilor realizate, certificând că nu sunt eronate, și la realizarea transferurilor necesare). Într-un astfel de mediu, traderii inițiază, în general, contracte verbale, la telefon sau prin intermediul unei platforme electronice de tranzacționare. Surprinderea tranzacțiilor relevante și înregistrarea corectă a instrumentelor financiare într-un astfel de mediu sunt semnificativ mai dificile decât în cazul unei entități care deține numai câteva instrumente financiare, ale căror existență și exhaustivitate pot fi adesea confirmate prin solicitarea unei confirmări bancare de la câteva bănci.
- Pe de altă parte, entitățile care dețin un număr redus de instrumente financiare nu au deseori o separare a sarcinilor, iar accesul pe piață este limitat. În astfel de cazuri, deși este posibil ca tranzacțiile cu instru-

mente financiare să fie mai ușor de identificat, există riscul ca membrii conducerii să se bazeze pe un număr limitat al personalului, ceea ce poate duce la o creștere a riscului de inițiere a unor tranzacții neautorizate sau a celui de neînregistrare a tranzacțiilor.

Exhaustivitate, acuratețe și existență

24. Punctele 25-33 descriu controalele și procesele care ar putea exista în entități care au un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare, inclusiv cele cu mediu tip camere de tranzacționare. Pe de altă parte, este posibil ca o entitate care nu are un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare să nu dispună de aceste controale și procese, dar poate, în schimb, să își confirme tranzacțiile cu partenerul sau casa de compensare. Această procedură poate fi relativ directă prin aceea că este posibil ca entitatea să tranzacționeze numai cu unul sau doi parteneri.

Confirmări ale tranzacțiilor și case de compensare

25. În general, pentru tranzacțiile realizate de instituțiile financiare, termenele instrumentelor financiare sunt documentate în confirmări între parteneri și în acorduri legale. Casele de compensare au rolul de a monitoriza schimbul de confirmări prin corelarea tranzacțiilor și decontarea lor. O casă centrală de compensare este asociată cu un schimb, iar entitățile care compensează prin intermediul respectivei case dispun, în general, de procese pentru gestionarea informațiilor trimise casei de compensare.
26. Nu toate tranzacțiile sunt decontate printr-un astfel de schimb. Pe multe alte piețe există o practică stabilită conform căreia termenele tranzacțiilor sunt convenite înainte de începerea decontării. Pentru a fi eficace, acest proces trebuie să se desfășoare separat de cele prin care se tranzacționează instrumentele financiare în vederea minimizării riscului de fraudă. Pe alte piețe, tranzacțiile sunt confirmate după ce a început decontarea și, uneori, confirmările tardive au drept rezultat inițierea decontării înainte ca toate termenele decontării să fie convenite. Acesta reprezintă un risc suplimentar, deoarece entitățile care tranzacționează trebuie să se bazeze pe modalități alternative de convenire asupra tranzacțiilor. Acestea pot include:
- Aplicarea unor reconcilieri riguroase între înregistrările celor care tranzacționează instrumentele financiare și cei care le decontează (este importantă o separare strictă a sarcinilor între cele două funcții), combinată cu o serie de controale stricte de supraveghere a celor care tranzacționează instrumentele financiare pentru a asigura integritatea tranzacțiilor,
 - Revizuirea sumarului documentației de la parteneri, în care sunt evidențiați termenii-cheie, chiar dacă nu au fost conveniți toți termenii și
 - O revizuire atentă a profiturilor și pierderilor traderilor pentru a avea certitudinea că acestea se reconciliază cu valorile calculate de back office.

Reconcilieri cu băncile și custozii

27. Unele componente ale instrumentelor financiare, precum acțiunile și obligațiunile, pot fi menținute la depozitari distincți. Mai mult, din cele mai multe instrumente financiare rezultă, la un anumit moment, plăți în numerar și, adesea, aceste fluxuri de trezorerie încep devreme în decursul duratei de viață a contractului. Aceste plăți și încasări de numerar se vor efectua prin contul bancar al unei entități. Reconcilierea periodică a înregistrărilor entității cu înregistrările băncilor externe și cu cele ale custozilor îi permite entității să se asigure că tranzacțiile sunt înregistrate corect.
28. Trebuie menționat că nu toate instrumentele financiare generează fluxuri de trezorerie în stadiile incipiente ale duratei de viață a contractului sau pot fi înregistrate la un depozitar sau la un custode. În astfel de cazuri, procesele de reconciliere nu vor identifica o tranzacție omisă sau înregistrată incorect și controalele de confirmare sunt mai importante. Chiar și atunci când un astfel de flux de trezorerie este înregistrat corect în stadiile incipiente ale duratei de viață a instrumentului, aceasta nu oferă certitudinea că toate caracteristicile sau toate termenele instrumentului (de exemplu, scadența sau o opțiune de reziliere anticipată) au fost înregistrate cu acuratețe.
29. Mai mult, mișcările de numerar pot fi destul de reduse în contextul valorii totale a tranzacției sau al bilanțului entității și, prin urmare, ar fi dificil de identificat. Valoarea reconcilierilor este sporită atunci când angajații din departamentul financiar sau din back office revizuiesc intrările din toate conturile din registrul Cartea mare pentru a se asigura că sunt valide și că pot fi justificate. Acest proces este util pentru a identifica dacă înregistrarea corespondenței intrărilor de numerar aferente instrumentelor financiare a fost efectuată incorect. Revizuirea conturilor tranzitorii și a celor de compensare este importantă, indiferent de soldul contului, deoarece în acesta se pot regăsi elemente de reconciliere care se compensează.
30. În entitățile cu un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare, controalele de reconciliere și confirmare pot fi automate și, în acest caz, trebuie instaurate controale IT adecvate pentru a le susține. În special, sunt necesare controale pentru a avea certitudinea că datele sunt preluate complet și corect din surse externe (precum băncile și custozii) și din registrele entității și că datele nu sunt alterate înainte sau în cursul reconcilierii. Controalele sunt, de asemenea, necesare pentru a avea certitudinea că acele criterii pe baza cărora au fost corelate înregistrările sunt suficient de restrictive pentru a preveni compensarea incorectă a elementelor din reconciliere.

Alte controale aferente exhaustivității, acurateței și existenței

31. Complexitatea inerentă a unor instrumente financiare înseamnă că nu va fi întotdeauna evident modul în care acestea trebuie înregistrate în sistemele entității. În astfel de cazuri, conducerea poate stabili procese de control pentru a monitoriza politicile care prescriu modul în care anumite tipuri de tranzacții sunt evaluate, înregistrate și contabilizate. Aceste politici sunt, în general,

stabilite și revizuite în avans de personalul cu o calificare adecvată care este capabil să înțeleagă pe deplin efectele instrumentelor financiare înregistrate.

32. Unele tranzacții pot fi anulate sau modificate după executarea inițială. Aplicarea controalelor corespunzătoare, aferente anulării sau modificării, poate să atenueze riscurile de denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare. Mai mult, o entitate poate avea implementat un proces pentru reconfirmarea tranzacțiilor anulate sau modificate.
33. În instituțiile financiare cu un volum mare de tranzacționare, un angajat cu experiență revizuieste, zilnic, în general, profiturile și pierderile din registrele traderilor individuali pentru a evalua dacă acestea sunt rezonabile pe baza cunoștințelor despre piață ale angajatului. Această procedură poate permite conducerii să stabilească dacă anumite tranzacții nu au fost înregistrate complet sau corect sau poate identifica fraudă comisă de un anumit trader. Este important să existe proceduri de autorizare a tranzacțiilor care să permită și revizuirea la un nivel superior.

Evaluarea instrumentelor financiare

Cerințe de raportare financiară

34. În multe cadre de raportare financiară, instrumentele financiare, inclusiv instrumentele derivate încorporate, sunt adesea evaluate la valoarea justă, în contextul prezentării în bilanț, calculării profitului sau pierderii și/sau prezentării informațiilor. În general, obiectivul evaluării la valoarea justă este determinarea prețului la care s-ar desfășura o tranzacție în condiții obiective, între participanții de pe piață, la data de evaluare, în condițiile curente de pe piață; cu alte cuvinte, nu este prețul de tranzacționare pentru o lichidare forțată sau o executare silită. Pentru atingerea acestui obiectiv se iau în considerare toate informațiile relevante disponibile privind piața.
35. Evaluarea la valoarea justă a activelor financiare și a datoriilor financiare se poate realiza atât la momentul înregistrării inițiale a tranzacțiilor, cât și ulterior, când apar modificări ale valorii. Modificările evaluărilor la valoarea justă care apar în timp pot fi tratate diferit conform diferitelor cadre de raportare financiară. De exemplu, astfel de modificări pot fi înregistrate drept profit sau pierdere sau pot fi înregistrate la alte elemente ale rezultatului global. De asemenea, în funcție de cadrul de raportare financiară aplicabil, poate fi necesară evaluarea la valoarea justă a întregului instrument financiar sau doar a unei componente a acestuia (de exemplu, un instrument derivat încorporat, atunci când acesta este contabilizat separat).
36. Unele cadre de raportare financiară stabilesc o ierarhie a valorii juste pentru a crea o consecvență și o comparabilitate sporite ale evaluărilor la valoarea justă și ale prezentărilor aferente. Intrările pot fi clasificate pe niveluri diferite, precum:
 - Date de intrare de nivelul 1 – Prețurile cotate (neajustate) pe piețe active pentru active financiare sau datorii financiare identice, pe care entitatea le poate accesa la data evaluării.

- Date de intrare de nivelul 2 – Intrări, altele decât prețurile cotate incluse la nivelul 1, care sunt observabile, direct sau indirect, pentru activele financiare sau datoriile financiare. Dacă activul financiar sau datoria financiară are o scadență specificată (contractuală), o intrare de nivelul 2 trebuie să fie observabilă pentru aproape întreaga durată a activului financiar sau a datoriei financiare. Datele de intrare de nivelul 2 includ următoarele:
 - Prețurile cotate pe piețe active pentru activele financiare sau datoriile financiare similare.
 - Prețurile cotate pe piețe care nu sunt active pentru activele financiare sau datoriile financiare identice sau similare.
 - Intrările, altele decât prețurile cotate, care sunt observabile pentru activele financiare sau datoriile financiare (de exemplu, ratele dobânzii și curbele de randament observabile pentru intervale cotate în mod uzual, volatilitățile implicite și marjele de credit).
 - Intrările coroborate sau derivate în principal din date observabile de pe piață, prin corelare sau prin alte metode (date de intrare coroborate de piață).
- Date de intrare de nivelul 3 – Date de intrare neobservabile pentru activul financiar sau datoria financiară. Datele de intrare neobservabile sunt utilizate pentru a evalua valoarea justă, în măsura în care nu sunt disponibile date de intrare observabile relevante, permițând astfel evaluarea în situațiile în care activitatea pe piață pentru activul financiar sau datoria financiară este redusă sau inexistentă la data evaluării.

În general, incertitudinea evaluării crește pe măsură ce instrumentul financiar trece de la nivelul 1 la nivelul 2 sau de la nivelul 2 la nivelul 3. De asemenea, în cadrul nivelului 2 poate exista un interval considerabil de incertitudine a evaluării, în funcție de nivelul de observabilitate al intrărilor, complexitatea instrumentului financiar, evaluarea sa și alți factori.

37. Anumite cadre de raportare financiară pot să impună sau să permită unei entități să realizeze ajustări pentru incertitudinile aferente evaluării, în vederea efectuării ajustărilor pentru riscuri pe care un participant de pe piață le-ar face în cadrul determinării prețurilor pentru a ține cont de incertitudinile riscurilor asociate evaluării sau fluxurilor de trezorerie ale instrumentului financiar. De exemplu:
- Ajustări ale modelelor. Unele modele pot avea o deficiență bine cunoscută sau rezultatul calibrării poate să evidențieze acea deficiență pentru evaluarea la valoarea justă în contextul cadrului de raportare financiară.
 - Ajustări pentru riscul de credit. Unele modele nu iau în considerare riscul de credit, inclusiv riscul de contrapartidă sau riscul propriu de credit al entității.

- Ajustări în funcție de lichiditate. Unele modele calculează un preț mediu al pieței, deși cadrul de raportare financiară poate să prevadă utilizarea unei valori ajustate în funcție de lichiditate, cum ar fi o marjă de cerere/ofertă. O altă ajustare în funcție de lichiditate, care presupune utilizarea raționamentului, recunoaște faptul că unele instrumente financiare nu sunt lichide, fapt ce influențează evaluarea.
- Ajustări pentru alte riscuri. Este posibil ca o valoare evaluată utilizând un model care nu ține cont de toți ceilalți factori pe care participanții de pe piață i-ar avea în vedere atunci când determină prețul instrumentului financiar să nu reprezinte valoarea justă la data de evaluare și, prin urmare, să fie necesar să fie ajustată separat pentru a respecta cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.

Ajustările nu sunt adecvate dacă determină o ajustare a măsurării și evaluării instrumentului financiar care îndepărtează valoarea acestuia de valoarea justă, așa cum este ea definită de cadrul de raportare financiară aplicabil, spre exemplu, din motive legate de conservatorism.

Date de intrare observabile și neobservabile

38. Așa cum se menționează mai sus, cadrele de raportare financiară clasifică deoseori intrările în funcție de gradul de observabilitate al acestora. Pe măsură ce activitatea pe o piață de instrumente financiare și observabilitatea intrărilor se reduc, incertitudinea evaluării crește. Natura și credibilitatea informațiilor disponibile pentru susținerea evaluării instrumentelor financiare variază în funcție de nivelul de observabilitate al intrărilor utilizate pentru evaluarea instrumentelor, nivel care este influențat de natura pieței (de exemplu, nivelul activității pe piață și dacă aceasta este o bursă sau o piață nereglementată (OTC)). În consecință, natura și credibilitatea probelor utilizate pentru susținerea evaluării alcătuiesc un continuum și devine mai dificil pentru conducere să obțină informații pentru a susține o evaluare atunci când piețele devin inactive, iar intrările devin mai puțin observabile.
39. Atunci când nu sunt disponibile date de intrare observabile, o entitate utilizează date de intrare neobservabile (date de intrare de nivelul 3) care reflectă ipotezele pe care participanții de pe piață le-ar utiliza atunci când determină prețul activului financiar sau al datoriei financiare, inclusiv ipotezele privind riscul. Datele de intrare neobservabile sunt elaborate utilizând cele mai bune informații disponibile în împrejurările date. Pentru elaborarea datelor de intrare neobservabile, o entitate poate porni de la propriile date, care sunt ajustate dacă există informații rezonabile disponibile care să indice că (a) alți participanți de pe piață ar utiliza date diferite sau (b) există un aspect specific entității care nu este disponibil altor participanți de pe piață (de exemplu, o sinergie specifică entității).

Efectele piețelor inactive

40. Incertitudinea evaluării crește și evaluarea este mai complicată atunci când piețele pe care sunt tranzacționate instrumentele financiare sau părțile lor

componente devin inactive. Nu există o limită clară de la care o piață activă devine inactivă, deși cadrele de raportare financiară pot oferi îndrumări în acest sens. Caracteristicile unei piețe inactive includ un declin semnificativ al volumului și nivelului activității de tranzacționare, o variabilitate semnificativă a prețurilor disponibile în decursul timpului sau între participanții de pe piață sau faptul că prețurile nu sunt curente. Cu toate acestea, este nevoie de raționamentul profesional pentru a evalua dacă piața este sau nu inactivă.

41. Când piețele sunt inactive, prețurile cotate sunt perimate (adică nu mai sunt de actualitate) și este posibil să nu reprezinte prețurile la care participanții de pe piață ar putea tranzacționa sau prețurile ar putea să reprezinte tranzacții forțate (ca atunci când un vânzător este obligat să vândă un activ pentru a respecta prevederile legale sau de reglementare, când trebuie să cedeze imediat un activ pentru a crea lichiditate sau când există un singur cumpărător potențial ca rezultat al unor restricții legale sau temporale impuse). În consecință, evaluările sunt elaborate pe baza datelor de intrare de nivelurile 2 și 3. În astfel de împrejurări, entitățile pot:
- Să dispună de o politică de evaluare care include un proces pentru a determina dacă sunt disponibile date de intrare de nivelul 1,
 - Să cunoască modul în care au fost calculate anumite prețuri sau intrări din surse externe utilizate drept intrări în tehnicile de evaluare pentru a le evalua credibilitatea. De exemplu, pe o piață activă, cotația unui broker pentru un instrument financiar care nu este tranzacționat este posibil să reflecte tranzacții reale cu un instrument financiar similar, dar, pe măsură ce piața devine mai puțin activă, cotația brokerului se poate baza mai mult pe tehnici de evaluare a bunurilor pentru a determina prețurile,
 - Să înțeleagă modul în care condițiile de afaceri în curs de deteriorare influențează partenerul, precum și măsura în care condițiile de afaceri în curs de deteriorare din entități similare partenerului ar putea să indice posibilitatea ca partenerul să nu își îndeplinească obligațiile (adică riscul nerespectării obligațiilor),
 - Să dispună de politici de ajustare pentru incertitudinile de evaluare. Astfel de ajustări pot include ajustări ale modelelor, ajustări pentru lipsa de lichiditate, ajustări pentru riscul de credit sau ajustări pentru alte riscuri,
 - Să aibă capacitatea de a calcula intervalul de rezultate realiste având în vedere incertitudinile implicate, realizând, de exemplu, o analiză asențitivității și
 - Să dispună de politici în vederea identificării momentului în care o intrare pentru o evaluare a valorii juste trece la un alt nivel în ierarhia valorii juste.

42. Dificultăți deosebite pot apărea acolo unde există o reducere serioasă sau chiar o încetare a tranzacționării anumitor instrumente financiare. În aceste circumstanțe este posibil să fie necesară evaluarea, prin intermediul unui model, a instrumentelor financiare care au fost evaluate anterior utilizând prețurile pieței.

Procesul de evaluare al conducerii

43. Tehnicile pe care conducerea le poate utiliza pentru evaluarea instrumentelor financiare includ prețurile observabile, tranzacțiile recente și modele care utilizează date de intrare observabile și neobservabile. Conducerea poate utiliza, de asemenea:
- (a) O sursă terță de informații privind prețurile, precum un serviciu de determinare a prețurilor sau cotația unui broker; sau
 - (b) Un expert evaluator.

Sursele terțe de informații privind prețurile și experții evaluatori pot, la rândul lor, să utilizeze una sau mai multe dintre aceste tehnici de evaluare.

44. Conform multor cadre de raportare financiară, cea mai bună dovadă a valorii juste a unui instrument financiar se regăsește în tranzacțiile contemporane de pe o piață activă (adică date de intrare de nivelul 1). În astfel de cazuri, evaluarea unui instrument financiar poate fi relativ simplă. Prețurile cotate pentru instrumentele financiare listate la burse de valori sau tranzacționate pe piețe nereglementate lichide pot fi disponibile prin intermediul unor surse precum publicațiile financiare, bursele sau din surse terțe de informații privind prețurile. Atunci când se utilizează prețurile cotate, este important ca membrii conducerii să înțeleagă baza pe care a fost realizată cotarea, pentru a se asigura că prețul reflectă condițiile de piață la data de evaluare. Prețurile cotate obținute din publicații sau de pe burse pot oferi suficiente probe privind valoarea justă atunci când, de exemplu:

- (a) Prețurile nu sunt vechi sau „perimate” (de exemplu, dacă această cotare se bazează pe ultimul preț tranzacționat, iar tranzacția a avut loc cu ceva timp în urmă); și
- (b) Cotările reprezintă prețurile la care dealerii ar tranzacționa în realitate instrumentul financiar cu o frecvență și un volum suficiente.

45. În cazul în care nu există un preț de piață curent observabil pentru instrumentul financiar (adică o dată de intrare de nivelul 1), este necesar ca entitatea să colecteze alți indicatori de preț pentru a-i utiliza într-o tehnică de evaluare în vederea evaluării instrumentului financiar. Indicatorii de preț pot include:

- Tranzacții recente, inclusiv tranzacții care au loc pentru același instrument după data situațiilor financiare. Se analizează dacă sunt necesare ajustări pentru modificările condițiilor de piață care au loc între data de evaluare și data tranzacției, deoarece aceste tranzacții nu indică neapărat condițiile de piață care existau la data situațiilor financiare. Mai

mult, este posibil ca tranzacția să reprezinte o tranzacție forțată și, prin urmare, să nu conțină indicii privind prețul unei tranzacții normale.

- Tranzacții curente sau recente cu instrumente similare, metodă cunoscută deseori drept „stabilire a prețului prin analogie”. Vor trebui realizate ajustări ale prețului instrumentelor analoage pentru a reflecta diferențele dintre acestea și instrumentul care este evaluat, de exemplu, pentru a lua în considerare diferențele de lichiditate sau risc de credit dintre cele două instrumente.
 - Indici pentru instrumente similare. Ca în cazul tranzacțiilor cu instrumente similare, va fi necesară realizarea de ajustări pentru a se reflecta diferența dintre instrumentul care este evaluat și instrumentul (instrumentele) de la care este derivat indicele utilizat.
46. Se preconizează că membrii conducerii își vor documenta modelul și politicile de evaluare utilizate pentru evaluarea unui anumit instrument financiar, incluzând argumentarea pentru modelul utilizat (modelele utilizate), selecția de ipoteze din metodologia de evaluare și analiza entității cu privire la necesitatea ajustărilor pentru incertitudinea evaluării.

Modele

47. Modelele pot fi utilizate pentru evaluarea instrumentelor financiare atunci când prețul nu poate fi observat direct pe piață. Modelele pot fi simple, precum formula frecvent utilizată de stabilire a prețurilor obligațiunilor, sau pot să includă instrumente software complexe, special elaborate pentru a evalua instrumentele financiare în raport cu datele de intrare de nivelul 3. Multe modele au la bază calculele fluxurilor de trezorerie actualizate.
48. Modelele cuprind o metodologie, ipoteze și date. Metodologia descrie regulile sau principiile care guvernează relația dintre variabilele aferente evaluării. Ipotezele includ estimări ale variabilelor incerte care sunt utilizate în model. Datele pot include informații reale sau ipotetice cu privire la instrumentul financiar sau alte intrări aferente instrumentului financiar.
49. În funcție de circumstanțe, aspectele pe care entitatea le-ar putea analiza atunci când stabilește sau validează un model pentru un instrument financiar includ aprecieri cu privire la următoarele:
- Modelul este validat anterior utilizării, prin revizuirii periodice, pentru a se asigura faptul că încă este adecvat pentru scopul în care a fost creat. Procesul de validare al entității poate include evaluarea:
 - Corectitudinii teoretice și a integrității matematice a metodologiei, inclusiv a gradului de adecvare a parametrilor și sensibilităților.
 - Consecvenței și exhaustivității intrărilor modelului în raport cu practicile pieței și a măsurii în care sunt disponibile intrări adecvate pentru a fi utilizate în model.

- Existența unor politici adecvate de control al schimbului, a unor proceduri și controale de securitate aferente modelului.
- Modificarea sau ajustarea adecvată a modelului în timp util, ca urmare a modificărilor în condițiile de pe piață.
- Calibrarea periodică a modelului, revizuirea lui și testarea validității acestuia de către o funcție distinctă și obiectivă. Aceste acțiuni reprezintă o modalitate de a garanta faptul că rezultatele modelului sunt o reprezentare fidelă a valorii pe care participanții de pe piață i-ar atribui-o unui instrument financiar.
- Modelul maximizează utilizarea datelor de intrare observabile relevante și minimizează utilizarea datelor de intrare neobservabile.
- Rezultatul modelului este ajustat pentru a reflecta ipotezele pe care le-ar utiliza, în circumstanțe similare, participanții de pe piață.
- Documentarea adecvată a modelului, inclusiv a aplicațiilor și limitărilor propuse ale modelului, și a parametrilor săi cheie, a datelor necesare, a rezultatelor analizelor de validare realizate și a oricăror ajustări aduse rezultatului modelului.

Exemplu de instrument financiar obișnuit

50. Următoarele aspecte descriu modul în care modelele pot fi aplicate în evaluarea unui instrument financiar obișnuit, cunoscut drept titlu de valoare garantat cu active.⁹ Deoarece titlurile de valoare garantate cu active se bazează adesea pe date de intrare de nivelul 2 sau 3, acestea sunt adesea evaluate utilizând modele, ceea ce presupune:

- Înțelegerea tipului titlului de valoare – având în vedere (a) garanția reală asociată și (b) termenul titlului de valoare. Garanția reală asociată este utilizată pentru a estima plasarea în timp și valorile fluxurilor de trezorerie, de tipul dobânzilor aferente ipotecilor sau cardurilor de credit, și ale plăților de principal.
- Înțelegerea termenelor titlului de valoare – aceasta presupune evaluarea drepturilor la fluxurile de trezorerie contractuale, precum ordinul de rambursare, și orice caz de neîndeplinire a obligațiilor. Ordinul de rambursare, adesea cunoscut drept nivel de senioritate, se referă la termenul care prevăd ca anumitor clase de deținători de titluri de valoare (datorii „cu rang prioritar”) să li se ramburseze sume înainte altora (datorii subordonate). Drepturile fiecărei clase de deținători de titluri de valoare la fluxurile de trezorerie, denumite frecvent „cascada” fluxurilor de trezorerie, împreună cu ipotezele privind plasarea în timp și valoarea fluxurilor de trezorerie, sunt utilizate pentru a deriva un set de

⁹ Un titlu de valoare garantat cu active este un instrument financiar care este garantat printr-un grup de active-suport (cunoscut drept garanții reale, precum creanțele aferente cardurilor de credit sau creditele pentru autovehicule) și care își derivă valoarea și venitul din respectivele active-suport.

fluxuri de trezorerie estimate pentru fiecare clasă de deținători de titluri de valoare. Fluxurile de trezorerie preconizate sunt apoi actualizate pentru a deriva o valoare justă estimată.

51. Fluxurile de trezorerie ale unui titlu de valoare garantat cu active pot fi afectate de plățile în avans ale garanției reale asociate, de riscul potențial de neplată și de pierderile de capital estimate rezultate. Ipotezele privind plata în avans, dacă sunt aplicabile, se bazează în general pe compararea ratelor dobânzii pe piață pentru garanții reale similare cu ratele aferente garanțiilor reale asociate titlului de valoare. De exemplu, dacă ratele dobânzii pe piață pentru ipotecă s-au redus, atunci ipotecile-suport ale unui titlu de valoare ar putea să aibă rate de rambursare anticipată mai mari decât se preconizase inițial. Estimarea potențialului de neplată și a pierderii de capital presupune o evaluare atentă a garanției reale suport și a debitorilor pentru a estima ratele de neplată. De exemplu, atunci când garanția reală suport include ipotecă rezidențială, pierderile de capital pot fi influențate de estimări ale prețurilor pentru locuințele rezidențiale, estimări făcute pe durata de existență a titlului de valoare.

Surse terțe de informații privind prețurile

52. Entitățile pot utiliza surse terțe de informații privind prețurile pentru a obține informații privind valoarea justă. Este posibil ca pentru întocmirea situațiilor financiare ale unei entități, inclusiv pentru evaluarea instrumentelor financiare și pentru întocmirea prezentărilor aferente situațiilor financiare referitoare la aceste instrumente, să fie necesar un nivel de competență pe care conducerea nu îl deține. Este posibil ca entitățile să nu poată elabora tehnici de evaluare adecvate, inclusiv modele, care pot fi utilizate într-o evaluare și este posibil ca ele să utilizeze o sursă terță de informații privind prețurile pentru a ajunge la o evaluare sau pentru a oferi prezentări pentru situațiile financiare. Acesta poate fi cazul în special pentru entitățile mai mici sau pentru entitățile care nu se angajează într-un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare (de exemplu, instituțiile nefinanciare cu departamente de trezorerie). Deși conducerea a utilizat o sursă terță de informații privind prețurile, conducerea are responsabilitatea finală pentru evaluare.
53. Sursele terțe de informații privind prețurile pot fi utilizate, de asemenea, deoarece entitatea nu este în măsură să determine prețurile pentru un volum mare de titluri de valoare într-o perioadă scurtă de timp. Această situație apare, de obicei, în cazul fondurilor de investiții tranzacționate care trebuie să determine în fiecare zi o valoare a activului net. În alte cazuri, este posibil ca membrii conducerii să aibă propriul proces de determinare a prețurilor, dar să utilizeze sursele terțe de informații privind prețurile pentru a corobora propriile evaluări.
54. Dintr-unul sau mai multe dintre aceste motive, majoritatea entităților utilizează surse terțe de informații privind prețurile atunci când evaluează titlurile de valoare, fie ca sursă primară, fie ca sursă de coroborare pentru propriile lor evaluări. Sursele terțe de informații privind prețurile se înscriu, de obicei, în următoarele categorii:

- Servicii de determinare a prețurilor, incluzând servicii de determinare a prețurilor prin consens și
- Brokeri care oferă cotații de broker.

Servicii de determinare a prețurilor

55. Serviciile de determinare a prețurilor oferă entităților prețuri și informații privind prețurile pentru o gamă largă de instrumente financiare, realizând adesea evaluări zilnice pentru un număr mare de instrumente financiare. Aceste evaluări pot fi realizate prin colectarea datelor de piață și a prețurilor dintr-o varietate de surse, inclusiv de la creatorii de piață, și, în anumite împrejurări, utilizarea tehnicilor interne de evaluare în vederea derivării valorilor juste estimate. Serviciile de determinare a prețurilor pot combina o serie de abordări pentru a obține un preț. Serviciile de determinare a prețurilor sunt adesea utilizate drept o sursă de prețuri bazată pe date de intrare de nivelul 2. Serviciile de determinare a prețurilor pot avea controale riguroase asupra modului în care sunt stabilite prețurile, iar clienții lor includ adesea o gamă largă de părți, inclusiv investitori care vând și cumpără, funcții de back și middle office, auditori și alții.
56. Serviciile de determinare a prețurilor au adesea un proces formalizat pentru contestarea de către clienți a prețurilor primite de la serviciile de determinare a prețurilor. Aceste procese de contestare impun de obicei clientului să ofere probe pentru susținerea unui preț alternativ, contestațiile fiind clasificate în funcție de calitatea probelor oferite. De exemplu, este posibil să fie susținută o contestație bazată pe o vânzare recentă a instrumentului respectiv despre care serviciul de determinare a prețurilor nu avea cunoștință, în timp ce o contestație bazată pe tehnica de evaluare a clientului poate fi examinată mai atent. Astfel, un serviciu de determinare a prețurilor cu un număr mare de participanți importanți, atât vânzători, cât și cumpărători, poate corecta în mod constant prețurile pentru a reflecta pe deplin informațiile disponibile participanților de pe piață.

Servicii de determinare a prețurilor prin consens

57. Unele entități pot utiliza date privind prețurile furnizate de servicii de determinare a prețurilor prin consens, care sunt diferite de alte servicii de determinare a prețurilor. Serviciile de determinare a prețurilor prin consens obțin informații cu privire la un instrument de la o serie de entități participante (abonați). Fiecare abonat înaintează prețurile către serviciul de determinare a prețurilor. Serviciul de determinare a prețurilor tratează informațiile în regim de confidențialitate și trimite fiecărui abonat prețul obținut prin consens, care este, de obicei, o medie aritmetică a datelor primite, după aplicarea unei rutine de triere a datelor pentru a elimina valorile atipice. Pentru anumite piețe, precum cele pentru instrumente derivate exotice, prețurile obținute prin consens ar putea constitui cele mai bune date disponibile. Cu toate acestea, mulți factori sunt luați în considerare atunci când se evaluează exactitatea reprezentării prețurilor obținute prin consens, de exemplu:

- Dacă prețurile înaintate de abonați reflectă tranzacții reale sau sunt doar prețuri indicative, bazate pe propriile lor tehnici de evaluare.
 - Numărul de surse din care au fost obținute prețurile.
 - Calitatea surselor utilizate de serviciul de determinare a prețurilor prin consens.
 - Dacă dintre participanți se numără și participanți importanți de pe piață.
58. De obicei, prețurile determinate prin consens sunt disponibile numai abonaților care au înaintat propriile prețuri serviciului respectiv. În consecință, nu toate entitățile vor avea acces direct la prețurile obținute prin consens. Deoarece un abonat nu poate, în general, să cunoască modul în care prețurile înaintate au fost estimate, este posibil să fie necesare alte surse de probe, pe lângă informațiile obținute de la serviciile de determinare a prețurilor prin consens, pe care membrii conducerii să își bazeze evaluarea. Mai precis, această situație poate apărea atunci când sursele oferă prețuri indicative pe baza propriilor lor tehnici de evaluare, iar conducerea nu poate să înțeleagă modul în care aceste surse și-au calculat prețurile.

Brokeri care oferă cotații de broker

59. Deoarece oferirea de cotații de către brokeri este un serviciu ocazional pentru clienți, cotațiile pe care aceștia le oferă diferă sub multe aspecte de prețurile obținute prin serviciile de determinare a prețurilor. Este posibil ca brokerii să nu fie dispuși să ofere informații cu privire la procesul pe care îl utilizează pentru elaborarea cotației lor, dar ei pot avea acces la informații privind tranzacțiile despre care un serviciu de determinare a prețurilor să nu aibă cunoștință. Cotațiile brokerilor pot fi executabile sau indicative. Cotațiile indicative sunt cea mai bună estimare a unui broker cu privire la valoarea justă, în timp ce o cotație executabilă indică faptul că brokerul este dispus să tranzacționeze la respectivul preț. Cotațiile executabile reprezintă o probă solidă pentru valoarea justă. Cotațiile indicative sunt mai puțin solide, din cauza lipsei de transparență a metodelor utilizate de broker pentru a determina cotația. Mai mult, rigoarea controalelor asupra cotației brokerilor va diferi dacă brokerul deține sau nu același titlu de valoare în propriul său portofoliu. Cotațiile brokerilor sunt adesea utilizate pentru titluri de valoare cu date de intrare de nivelul 3 și uneori este posibil ca ele să reprezinte singura informație externă disponibilă.

Considerente suplimentare referitoare la sursele terțe de informații privind prețurile

60. Înțelegerea modului în care sursele de informații privind prețurile au calculat un preț permite conducerii să determine dacă astfel de informații sunt adecvate utilizării în evaluarea sa, inclusiv ca intrare într-o tehnică de evaluare, precum și la ce nivel de intrări trebuie inclus titlul de valoare în contextul prezentărilor de informații. De exemplu, sursele terțe de informații privind prețurile pot evalua instrumentele financiare utilizând modele de evaluare a bunurilor și este important ca membrii conducerii să înțeleagă metodologia, ipotezele și datele utilizate.

61. În cazul în care evaluările valorii juste obținute de la surse terțe de informații privind prețurile nu au la bază prețurile actuale ale unei piețe active, conducerea trebuie să evalueze dacă evaluările la valoarea justă au fost obținute într-o manieră conformă cadrului de raportare financiară aplicabil. Înțelegerea de către conducere a evaluării la valoarea justă presupune:

- Modul în care a fost determinată evaluarea la valoarea justă – de exemplu, dacă evaluarea la valoarea justă a fost determinată prin intermediul unei tehnici de evaluare, pentru a aprecia dacă această tehnică este consecventă cu obiectivul evaluării la valoarea justă;
- Aprecierea măsurii în care cotațiile utilizate reprezintă prețuri indicative, o marjă indicativă sau oferte ferme și
- Frecvența cu care evaluarea la valoarea justă este estimată de către sursele terțe de informații privind prețurile – pentru a aprecia dacă aceasta reflectă condițiile de piață la data de evaluare.

Înțelegerea bazelor în funcție de care sursele terțe de informații privind prețurile au determinat cotațiile lor, în contextul instrumentelor financiare specifice deținute de entitate, ajută conducerea în evaluarea relevanței și credibilității acestor probe, pentru a-și susține evaluările.

62. Este posibil să existe diferențe între indicatorii de preț proveniți din diferite surse. Înțelegerea modului în care au fost obținuți indicatorii de preț și investigarea acestor diferențe ajută conducerea în coroborarea probelor utilizate în efectuarea evaluării sale aferente instrumentelor financiare pentru a aprecia dacă evaluarea este rezonabilă. Este posibil ca simpla luare în considerare a mediei cotațiilor primite, fără realizarea unor cercetări suplimentare, să nu fie adecvată deoarece unul dintre prețurile din interval poate să fie cel mai reprezentativ pentru valoarea justă și este posibil ca acesta să nu fie prețul mediu. Pentru a aprecia dacă evaluările sale aferente instrumentelor financiare sunt rezonabile, conducerea poate:

- Să aprecieze dacă tranzacțiile reale reprezintă mai degrabă tranzacții forțate decât tranzacții între cumpărători și vânzători interesați. Această metodă poate invalida utilizarea prețului pentru realizarea comparațiilor,
- Să analizeze fluxurile de trezorerie viitoare preconizate ale instrumentului. Această metodă poate fi utilizată ca indicator al celor mai relevante date privind prețurile,
- În funcție de natura aspectelor neobservabile, să extrapoleze de la prețurile observabile la cele neobservabile (de exemplu, pot exista prețuri observabile pentru scadențe de până la maximum zece ani, dar graficul prețului pe zece ani poate fi extrapolat dincolo de termenul de zece ani, ca indicator). Este necesară prudența pentru a obține certitudinea că extrapolarea nu este extinsă într-atât de mult în afara graficului observabil încât legătura sa cu prețurile observabile devine prea slabă pentru a mai fi credibilă,

- Să compare prețurile din cadrul unui portofoliu de instrumente financiare pentru a se asigura că ele sunt consecvente cu alte instrumente financiare similare,
- Să utilizeze mai mult de un model pentru a corobora rezultatele obținute din diverse modele, ținând cont de datele și ipotezele utilizate în fiecare dintre acestea, sau
- Să evalueze modificările prețurilor pentru instrumentele de acoperire împotriva riscurilor și garanțiile aferente.

Atunci când apreciază evaluarea, o entitate poate să aibă în vedere și alți factori care ar putea fi specifici circumstanțelor entității.

Utilizarea experților în evaluare

63. Conducerea poate contracta un expert evaluator de la o bancă de investiții, de la un broker sau de la o altă firmă de evaluare pentru a evalua titlurile de valoare sau o parte a acestora. Spre deosebire de serviciile de determinare a prețurilor și de cotațiile brokerilor, în general, datele și metodologia utilizate sunt mai ușor disponibile pentru conducere atunci când este contractat un expert pentru a realiza o evaluare în numele său. Deși conducerea a contractat un expert, aceasta este, în ultimă instanță, responsabilă pentru evaluarea utilizată.

Aspecte referitoare la datoriile financiare

64. Înțelegerea efectului riscului de credit este un aspect important al evaluării activelor financiare și datoriilor financiare. Această evaluare reflectă calitatea și soliditatea financiară atât ale emitentului, cât și ale oricărui furnizori de garanții. Conform anumitor cadre de raportare financiară, evaluarea unei datorii financiare presupune că aceasta este transferată la data de evaluare unui participant de pe piață. Atunci când nu există un preț de piață observabil pentru o datorie financiară, valoarea sa este de obicei evaluată utilizând aceeași metodă pe care ar utiliza-o un partener pentru a evalua activul corespondent, cu excepția cazului în care există factori specifici datoriei (precum ameliorări ale condițiilor de credit de către terțe părți). Mai precis, riscul propriu de credit al entității¹⁰ poate fi deseori greu de evaluat.

Prezentarea și descrierea instrumentelor financiare

65. Cele mai multe cadre de raportare financiară prevăd realizarea de prezentări de informații în situațiile financiare pentru a le permite utilizatorilor situațiilor financiare să realizeze aprecieri semnificative ale efectelor activităților cu instrumente financiare ale entității, inclusiv ale riscurilor și incertitudinilor asociate instrumentelor financiare.
66. Cele mai multe cadre prevăd prezentarea informațiilor cantitative și calitative (inclusiv a politicilor contabile) aferente instrumentelor financiare. Cerințele

10 Riscul propriu de credit reprezintă valoarea modificării în valoarea justă care nu este atribuibilă modificărilor condițiilor de piață.

privind contabilitatea pentru evaluarea la valoarea justă în prezentarea și descrierea din situațiile financiare sunt extinse în cele mai multe cadre de raportare financiară și cuprind mai mult decât simpla evaluare a instrumentelor financiare. De exemplu, prezentările de informații calitative privind instrumentele financiare oferă informații contextuale importante cu privire la caracteristicile instrumentelor financiare și fluxurile lor de trezorerie viitoare, informații care ar putea servi informării investitorilor cu privire la riscurile la care sunt expuse entitățile.

Categorii de prezentări de informații

67. Cerințele de prezentare a informațiilor includ:
- (a) Prezentări de informații cantitative care sunt derivate din valorile incluse în situațiile financiare – de exemplu, categorii de active și datorii financiare,
 - (b) Prezentări de informații cantitative care presupun raționamente semnificative – de exemplu, analiza sensibilității pentru fiecare tip de risc de piață la care este expusă entitatea și
 - (c) Prezentări de informații calitative – de exemplu, cele care descriu modalitatea de guvernanta a entității asupra instrumentelor financiare, obiectivele, controalele, politicile și procedurile pentru gestionarea fiecărui tip de risc care provine din instrumentele financiare și metodele utilizate pentru evaluarea riscurilor.
68. Cu cât evaluarea este mai sensibilă la modificările unei anumite variabile, cu atât este mai probabil ca respectiva prezentare să fie necesară pentru a indica incertitudinile care afectează evaluarea. Anumite cadre de raportare financiară pot impune și prezentarea unor analize de sensibilitate, inclusiv a efectelor modificării ipotezelor utilizate în tehnicile de evaluare ale entității. De exemplu, prezentările suplimentare de informații necesare pentru instrumentele financiare care sunt clasificate în ierarhia valorii juste a datelor de intrare de nivelul 3 sunt menite să informeze utilizatorii situațiilor financiare cu privire la efectele evaluărilor la valoarea justă care utilizează cele mai subiective intrări.
69. Unele cadre de raportare financiară prevăd prezentarea de informații care să permită utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze natura și amploarea riscurilor derivate din instrumentele financiare la care entitatea este expusă la data de raportare. Aceste informații pot fi incluse în notele la situațiile financiare sau în prezentarea și analiza realizate de conducere în raportul anual, cu referințe încrucișate la situațiile financiare auditate. Amplasarea prezentărilor depinde de expunerea entității la riscurile generate de instrumentele financiare. Acestea includ prezentări de informații calitative cu privire la:
- Expunerile la risc și modul în care acestea apar, inclusiv efectele posibile asupra lichidității viitoare a unei entități și ale cerințelor privind garanțiile,

- Obiectivele, politicile și procesele entității de gestionare a riscului și metodele utilizate pentru evaluarea riscului și
- Orice modificări ale expunerilor la risc sau ale obiectivelor, politicilor sau proceselor de gestionare a riscului în raport cu perioada anterioară.

Secțiunea II – Considerente de audit aferente instrumentelor financiare

70. Anumiți factori pot face auditul instrumentelor financiare deosebit de dificil. De exemplu:

- Poate fi dificil atât pentru conducere, cât și pentru auditor să înțeleagă natura instrumentelor financiare și scopul acestora, precum și riscurile la care este expusă entitatea.
- Situația de pe piață și lichiditatea se pot modifica rapid, exercitând presiune asupra conducerii pentru gestionarea eficientă a expunerilor.
- Poate fi dificil să se obțină probe care să sprijine evaluarea.
- Este posibil ca plățile individuale asociate anumitor instrumente financiare să fie semnificative, ceea ce poate suplimenta riscul de deturnare a activelor.
- Este posibil ca valorile aferente instrumentelor financiare înregistrate în situațiile financiare să nu fie semnificative, dar pot exista riscuri și expuneri semnificative asociate acestor instrumente financiare.
- Este posibil ca un număr redus de angajați să exercite o influență semnificativă asupra tranzacțiilor entității cu instrumente financiare, în special atunci când angajamentele de compensare sunt corelate cu veniturile din instrumentele financiare, și este posibil ca aceste persoane să se bucure de o încredere exagerată din partea altor persoane din cadrul entității.

Acești factori pot ascunde riscuri și fapte relevante, ceea ce poate afecta evaluarea realizată de auditor cu privire la riscurile de denaturare semnificativă, iar riscurile latente se pot dezvolta rapid, mai ales în condiții de piață nefavorabile.

Scepticismul profesional¹¹

71. Scepticismul profesional este necesar pentru evaluarea critică a probelor de audit și este util auditorului pentru a rămâne atent la posibile indicii privind subiectivismul conducerii. Acesta include examinarea critică a probelor de audit contradictorii și a credibilității documentelor, a răspunsurilor la interviuri și a altor informații obținute de la conducere și de la persoanele responsabile cu governanța. Include, de asemenea, un nivel sporit de atenție acordată condițiilor care ar putea indica o posibilă denaturare cauzată fie de

¹¹ ISA 200, punctul 15.

fraudă, fie de eroare și luarea în considerare a suficienței și gradului de adecvare ale probelor de audit obținute în contextul circumstanțelor.

72. Aplicarea scepticismului profesional este necesară în toate situațiile, iar nevoia de scepticism profesional crește pe măsură ce crește și complexitatea instrumentelor financiare, de exemplu, în ceea ce privește:
- Evaluarea măsurii în care s-au obținut probe de audit suficiente și adecvate, ceea ce poate fi deosebit de dificil atunci când sunt utilizate modele sau atunci când se determină dacă piețele sunt inactive.
 - Evaluarea raționamentelor conducerii și a potențialului de subiectivism al conducerii în aplicarea cadrului de raportare financiară, în special în ceea ce privește tehnicile de evaluare alese de conducere, utilizarea ipotezelor în tehnicile de evaluare și tratarea circumstanțelor în care raționamentele conducerii și cele ale auditorului diferă.
 - Formularea unor concluzii pe baza probelor de audit obținute, de exemplu, evaluarea caracterului rezonabil al evaluărilor realizate de experții conducerii și evaluarea măsurii în care situațiile financiare au fost prezentate fidel.

Considerente aferente planificării¹²

73. În planificarea auditului, auditorul se concentrează în special pe:
- Înțelegerea cerințelor de contabilitate și de prezentare a informațiilor,
 - Înțelegerea instrumentelor financiare la care este expusă entitatea, precum și a scopului și riscurilor acestora,
 - Stabilirea necesității unor competențe și cunoștințe specializate pe parcursul auditului,
 - Înțelegerea și evaluarea sistemului de control intern în contextul tranzacțiilor entității cu instrumente financiare și a sistemelor informaționale care intră în aria de acoperire a auditului,
 - Înțelegerea naturii, rolului și activităților funcției de audit intern,
 - Înțelegerea procesului conducerii aferent evaluării instrumentelor financiare, inclusiv dacă s-a folosit un expert sau o organizație prestatoare de servicii și
 - Evaluarea și răspunsul la riscul de denaturare semnificativă.

Înțelegerea cerințelor de contabilitate și de prezentare a informațiilor

74. ISA 540 prevede că auditorul trebuie să înțeleagă cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil relevante pentru estimările contabile, inclusiv pre-

12 ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, tratează responsabilitatea auditorului de a planifica un audit al situațiilor financiare.

zentările de informații conexe, și orice cerințe de reglementare.¹³ Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil privind instrumentele financiare pot fi complexe în sine și pot necesita prezentări extensive. Citirea prezentei IAPN nu substituie o înțelegere deplină a tuturor cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil. Anumite cadre de raportare financiară presupun luarea în considerare a unor aspecte precum:

- Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor,
- Contabilizarea profiturilor sau pierderilor din „Ziua 1”,
- Recunoașterea și derecunoașterea tranzacțiilor cu instrumente financiare,
- Propriul risc de credit și
- Transferul riscului și derecunoașterea, în special atunci când entitatea a fost implicată în inițierea și structurarea unor instrumente financiare complexe.

Înțelegerea instrumentelor financiare

75. Caracteristicile instrumentelor financiare pot să ascundă anumite elemente de risc și de expunere. Înțelegerea instrumentelor în care entitatea a investit sau la care este expusă, inclusiv a caracteristicilor instrumentelor, ajută auditorul să identifice dacă:
- Aspecte importante ale unei tranzacții lipsesc sau sunt înregistrate incorect,
 - O evaluare pare a fi adecvată,
 - Riscurile inerente ale instrumentelor sunt pe deplin înțelese și gestionate de entitate și
 - Instrumentele financiare sunt clasificate în mod adecvat în active circulante și imobilizate și datorii curente și pe termen lung.
76. Exemple ale aspectelor pe care auditorul le-ar putea lua în considerare atunci când încearcă să înțeleagă instrumentele financiare ale entității includ:
- Tipurile de instrumente financiare la care este expusă entitatea.
 - Utilizarea acestora.
 - Înțelegerea de către conducere și, după caz, de către persoanele responsabile cu guvernanța a instrumentelor financiare, a utilizării lor și a cerințelor privind contabilitatea.
 - Termenele și caracteristicile lor exacte, astfel încât implicațiile lor să poată fi înțelese pe deplin și, în special acolo unde tranzacțiile sunt corelate, să fie înțeles impactul total al tranzacțiilor cu instrumentul financiar.

13 ISA 540, punctul 8 (a).

- Modul în care instrumentele financiare se integrează în strategia generală a entității de gestionare a riscului.

Intervievările funcției de audit intern, ale funcției de gestionare a riscului, dacă o astfel de funcție există, și discuțiile cu persoanele responsabile cu guvernarea pot servi înțelegerii auditorului.

77. În unele cazuri, un contract, inclusiv un contract pentru un instrument nefinanciar, poate conține un instrument derivat. Unele cadre de raportare financiară permit sau solicită ca astfel de instrumente derivate „încorporate” să fie separate, în anumite împrejurări, de contractul-gazdă. Înțelegerea procesului utilizat de conducere pentru identificarea și contabilizarea instrumentelor derivate încorporate va ajuta auditorul să înțeleagă riscurile la care este expusă entitatea.

*Utilizarea, în cadrul auditului, a persoanelor cu aptitudini și cunoștințe specializate*¹⁴

78. Competența auditorului este un aspect-cheie în auditurile care implică instrumente financiare, în special instrumente financiare complexe. ISA 220¹⁵ prevede faptul că partenerul de misiune trebuie să fie convins că echipa misiunii și orice experți ai auditorului care nu fac parte din echipa misiunii dispun, împreună, de competența și capacitățile corespunzătoare pentru a realiza misiunea de audit în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile și pentru a permite emiterea unui raport al auditorului adecvat circumstanțelor date. Mai mult, cerințele etice relevante¹⁶ impun auditorului să determine dacă acceptarea misiunii ar genera vreo amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale, inclusiv cu cele privind competența profesională și diligența cuvenită. Punctul 79 de mai jos oferă exemple privind tipurile de aspecte care ar putea fi relevante pentru analizele auditorului în contextul instrumentelor financiare.
79. În consecință, auditul instrumentelor financiare poate presupune implicarea unuia sau mai multor experți sau specialiști, de exemplu, în domeniul:
- Înțelegerii instrumentelor financiare utilizate de entitate și a caracteristicilor lor, inclusiv a nivelului lor de complexitate. Utilizarea apti-

14 Atunci când o astfel de persoană are competențe în domeniile auditului și contabilității, indiferent dacă persoana respectivă este din interiorul firmei sau din exteriorul ei, aceasta este considerată parte a echipei misiunii și intră sub incidența cerințelor din ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*. În cazul în care persoana respectivă deține competențe într-un alt domeniu decât auditul și contabilitatea, aceasta este considerată expert al auditorului și se aplică prevederile ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*. ISA 620 explică faptul că distincția între domeniile specializate ale contabilității sau auditului și competențele într-un alt domeniu este un aspect ce ține de raționamentul profesional, dar menționează că pot fi făcute distincții între competențele în metode de contabilizare a instrumentelor financiare (competențe de contabilitate și de audit) și cele cu privire la tehnici complexe de evaluare pentru instrumente financiare (competențe într-un alt domeniu decât contabilitatea sau auditul).

15 ISA 220, punctul 14.

16 *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența) (Codul IESBA)* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA), punctele 320.1-320.10 A1.

tudinilor și cunoștințelor specializate poate fi necesară pentru a verifica dacă toate aspectele instrumentului financiar și considerentele aferente au fost reflectate în situațiile financiare și pentru a evalua dacă au fost realizate prezentările adecvate, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, atunci când este necesară prezentarea riscurilor.

- Înțelegerii cadrului de raportare financiară aplicabil, în special atunci când există aspecte cunoscute care fac obiectul unor interpretări diferite sau când practica este în curs de dezvoltare sau este neuniformă.
- Înțelegerii implicațiilor legale, de reglementare și fiscale ale instrumentelor financiare, inclusiv a măsurii în care contractele sunt aplicabile de către entitate (de exemplu, revizuirea contractelor de bază poate necesita aptitudini și cunoștințe de specialitate).
- Evaluării riscurilor inerente ale unui instrument financiar.
- Sprijinirii echipei misiunii în obținerea probelor care să susțină evaluările conducerii sau în elaborarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare, în special atunci când valoarea justă este determinată printr-un model complex; atunci când piețele sunt inactice și datele și ipotezele sunt dificil de obținut; atunci când sunt utilizate date de intrare neobservabile sau când conducerea a utilizat un expert.
- Evaluării controalelor aferente tehnologiei informației, în special în entități cu un volum ridicat de instrumente financiare. În astfel de entități, tehnologia informației poate fi foarte complexă, de exemplu, când informațiile semnificative cu privire la acele instrumente financiare sunt transmise, procesate, menținute sau accesate electronic. În plus, această tehnologie poate include servicii relevante oferite de o organizație prestatoare de servicii.

80. Natura și utilizarea anumitor tipuri de instrumente financiare, complexitatea asociată prevederilor contabile și condițiile de piață pot duce la necesitatea ca echipa misiunii să se consulte¹⁷ cu alți profesioniști contabili și auditori, din interiorul sau exteriorul firmei, care au o experiență și competențe tehnice de contabilitate sau de audit relevante, luând în considerare factori precum:

- Capacitățile și competența echipei misiunii, inclusiv experiența membrilor echipei misiunii.
- Caracteristicile instrumentelor financiare utilizate de entitate.
- Identificarea circumstanțelor neobișnuite sau a riscurilor misiunii, precum și a necesității raționamentului profesional, în special în ceea ce privește pragul de semnificație și riscurile semnificative.

17 ISA 220, punctul 18 (b), prevede că partenerul de misiune trebuie să fie convins că membrii echipei misiunii au procedat la consultările adecvate în decursul misiunii, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte persoane de la nivelul corespunzător din cadrul firmei sau din afara acesteia.

- Condițiile de piață.

Înțelegerea controlului intern

81. ISA 315 (Revizuit) conține cerințe privind înțelegerea de către auditor a entității și a mediului acesteia, inclusiv a controlului său intern. Obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, este un proces continuu, dinamic, de colectare, actualizare și analizare a informațiilor pe parcursul auditului. Înțelegerea obținută îi permite auditorului să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la cel al aserțiunilor, oferind astfel o bază pentru proiectarea și implementarea răspunsurilor în raport cu riscurile de denaturare semnificativă evaluate. Volumul și varietatea tranzacțiilor cu instrumente financiare efectuate de o entitate determină, de obicei, natura și amploarea controalelor care ar putea exista într-o entitate. Înțelegerea modului în care instrumentele financiare sunt monitorizate și controlate ajută auditorul să determine natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit. Anexa descrie controalele care ar putea exista într-o entitate care gestionează un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare.

Înțelegerea naturii, rolului și activităților funcției de audit intern

82. În multe entități mari, funcția de audit intern poate desfășura o activitate care să permită conducerii superioare și persoanelor responsabile cu guvernanta să revizuiască și să evalueze controalele entității în raport cu utilizarea instrumentelor financiare. Funcția de audit intern poate ajuta la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare. Cu toate acestea, cunoștințele și aptitudinile necesare unei funcții de audit intern pentru a înțelege și realiza proceduri care să ofere asigurare conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la modalitatea de utilizare a instrumentelor financiare de către entitate sunt, în general, destul de diferite de cele necesare pentru alte părți ale activității. Măsura în care funcția de audit intern deține cunoștințele și aptitudinile pentru a acoperi activitățile entității referitoare la instrumentele financiare, măsura în care a acoperit aceste activități, precum și competența și obiectivitatea funcției de audit intern reprezintă un considerent important atunci când auditorul extern stabilește dacă funcția de audit intern este relevantă pentru strategia de audit generală și pentru planul de audit.

83. Domeniile pentru care activitatea funcției de audit intern poate fi deosebit de relevantă sunt:¹⁸

- Elaborarea unei imagini generale a măsurii în care sunt utilizate instrumentele financiare,
- Evaluarea gradului de adecvare a politicilor și procedurilor, precum și a respectării acestora de către conducere,

¹⁸ Activitatea desfășurată de funcții precum funcția de gestionare a riscului, funcțiile de revizuire a modelelor și de control al produselor poate fi, de asemenea, relevantă.

- Evaluarea eficacității funcționării activităților de control ale instrumentelor financiare,
- Evaluarea sistemelor relevante pentru activitățile cu instrumente financiare și
- Evaluarea măsurii în care noile riscuri aferente instrumentelor financiare sunt identificate, evaluate și gestionate.

Înțelegerea metodologiei conducerii pentru evaluarea instrumentelor financiare

84. Responsabilitatea conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare include aplicarea cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil în cazul evaluării instrumentelor financiare. ISA 540 prevede că auditorul trebuie să înțeleagă modul în care conducerea realizează estimările contabile și datele pe care se bazează acestea.¹⁹ Abordarea adoptată de conducere în raport cu evaluarea ține cont și de selectarea unei metodologii adecvate de evaluare și de nivelul de probe care se preconizează a fi disponibile. Pentru a atinge obiectivul evaluării la valoarea justă, o entitate elaborează o metodologie de evaluare care ia în considerare toate informațiile de piață disponibile și relevante pentru a evalua valoarea justă a instrumentelor financiare. Înțelegerea integrală a instrumentului financiar care este evaluat îi permite unei entități să identifice și să evalueze informațiile de piață relevante, disponibile pentru instrumente identice sau similare, care ar trebui încorporate în metodologia de evaluare.

Evaluarea și răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă

Considerente generale referitoare la instrumentele financiare

85. ISA 540²⁰ explică faptul că gradul de incertitudine a estimării afectează riscurile de denaturare semnificativă a estimărilor contabile. Utilizarea unor instrumente financiare mai complexe, precum cele cu un nivel ridicat de incertitudine și variabilitate a fluxurilor de trezorerie viitoare, poate genera un risc sporit de denaturare semnificativă, mai ales în ceea ce privește evaluarea. Alte aspecte care influențează riscul de denaturare semnificativă includ:

- Volumul instrumentelor financiare la care este expusă entitatea.
- Termenele instrumentului financiar, inclusiv dacă instrumentul financiar, în sine, include alte instrumente financiare.
- Natura instrumentelor financiare.

Factori de risc de fraudă²¹

86. Pot exista stimulente pentru angajați care să determine o raportare financiară frauduloasă atunci când schemele de remunerare depind de rentabilitatea

19 ISA 540, punctul 8 (c).

20 ISA 540, punctul 2.

21 A se vedea ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, pentru cerințe și îndrumări privind tratarea factorilor de risc de fraudă.

obținută din utilizarea instrumentelor financiare. La aprecierea riscului de fraudă este posibil să fie importantă înțelegerea modului în care politicile de compensare ale entității interacționează cu toleranța acesteia la risc și a stimulentele pe care aceste politici le-ar putea crea pentru conducere și traderi.

87. Condițiile dificile de pe piața financiară pot genera, pentru conducere sau angajați, stimulente sporite care să îi determine să comită o raportare financiară frauduloasă pentru a-și proteja primele personale, pentru a ascunde fraudă sau erorile comise de angajați sau conducere, pentru a evita încălcarea limitelor de reglementare, de lichiditate sau de credit sau pentru a evita raportarea pierderilor. De exemplu, în perioadele de instabilitate a pieței pot apărea pierderi neașteptate din cauza fluctuațiilor extreme ale prețurilor de pe piață, a volatilității neanticipate a prețurilor activelor cauzate de erorile de raționament în tranzacționare sau din alte motive. Mai mult, dificultățile de finanțare creează presiuni asupra conducerii, care este preocupată de solvabilitatea afacerii.
88. Deturnarea activelor și raportarea financiară frauduloasă pot să implice, deseori, eludarea controalelor care pot părea că funcționează în mod eficace. Această situație ar putea include eludarea controalelor asupra datelor, ipotezelor și proceselor detaliate, ceea ce permite ascunderea pierderilor și a furtului. De exemplu, condițiile dificile de piață pot amplifica presiunea de a ascunde sau de a compensa tranzacții prin care se încearcă recuperarea pierderilor.

Evaluarea riscului de denaturare semnificativă

89. Evaluarea realizată de auditor cu privire la riscurile identificate la nivelul aserțiunilor în conformitate cu ISA 315 (Revizuit) include evaluarea proiectării și implementării controlului intern. Aceasta oferă o bază pentru evaluarea abordării adecvate de audit pentru proiectarea și realizarea de proceduri suplimentare de audit, în conformitate cu ISA 330, incluzând atât procedurile de fond, cât și testele controalelor. Abordarea adoptată este influențată de cunoașterea de către auditor a controlului intern relevant pentru audit, inclusiv a solidității mediului de control și a oricărei funcții de gestionare a riscului, de dimensiunea și complexitatea operațiunilor entității și de includerea în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă realizată de auditor a unei așteptări privind funcționarea eficace a controalelor.
90. Aprecierea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor se poate modifica pe parcursul auditului, pe măsură ce sunt obținute informații suplimentare. Poate fi util ca auditorul să mențină un nivel ridicat de atenție pe parcursul auditului, de exemplu, când se inspectează înregistrări sau documente, pentru a identifica angajamentele sau alte informații care ar putea indica existența unor instrumente financiare pe care conducerea nu le-a identificat anterior sau pe care nu i le-a prezentat auditorului. Astfel de înregistrări și documente pot include, de exemplu:

- Minute ale ședințelor persoanelor responsabile cu governanța și

- Facturi specifice de la consilierii profesionali ai entității și corespondența cu aceștia.

Factori de luat în considerare pentru a stabili dacă, și în ce măsură, trebuie testată eficacitatea cu care funcționează controalele

91. O așteptare privind funcționarea eficace a controalelor poate fi mai frecventă atunci când este vorba despre o instituție financiară care are controale bine stabilite și, prin urmare, testarea controalelor poate fi o modalitate eficace de obținere a probelor de audit. Atunci când o entitate are o funcție de tranzacționare este posibil ca doar procedurile de fond să nu ofere probe de audit suficiente și adecvate din cauza volumului contractelor și a diferitelor sisteme utilizate. Cu toate acestea, testele controalelor nu sunt suficiente, deoarece ISA 330 prevede că auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri de fond pentru fiecare clasă de tranzacții, sold al unui cont și prezentare semnificative.²²
92. Este posibil ca entitățile care au un volum ridicat de tranzacții și care utilizează instrumente financiare să aibă controale mai complexe, precum și o funcție eficientă de gestionare a riscului și, prin urmare, este mai probabil ca auditorul să testeze controalele pentru a obține probe privind:
- Existența, exhaustivitatea, acuratețea și delimitarea tranzacțiilor și
 - Existența, drepturile și obligațiile și exhaustivitatea soldurilor conturilor.
93. În acele entități care au relativ puține tranzacții cu instrumente financiare:
- Conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta pot avea doar cunoștințe limitate cu privire la instrumentele financiare și modul în care acestea influențează afacerea,
 - Entitatea poate avea doar câteva tipuri de instrumente cu o interacțiune redusă sau inexistentă între ele,
 - Este puțin probabil să existe un mediu de control complex (de exemplu, este posibil ca acele controale descrise în Anexă să nu fie implementate în cadrul entității),
 - Conducerea poate utiliza informații privind prețurile de la surse terțe pentru a-și evalua instrumentele și
 - Controalele asupra utilizării informațiilor privind prețurile de la surse terțe pot fi mai puțin complexe.
94. Atunci când o entitate are relativ puține tranzacții care implică instrumente financiare, poate fi relativ ușor pentru auditor să înțeleagă obiectivele entității pentru utilizarea instrumentelor financiare și caracteristicile instrumentului. În astfel de circumstanțe este posibil ca o mare parte a probelor de audit să fie de fond, iar auditorul poate realiza cea mai mare parte a activității de audit la

²² ISA 330, punctul 18.

finalul exercițiului financiar și este posibil ca acele confirmări de la terți să ofere probe cu privire la exhaustivitatea, acuratețea și existența tranzacțiilor.

95. Atunci când se ajunge la o decizie cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea testării controalelor, auditorul poate avea în vedere factori precum:
- Natura, frecvența și volumul tranzacțiilor cu instrumente financiare,
 - Soliditatea controalelor, inclusiv măsura în care aceste controale sunt proiectate adecvat pentru a răspunde riscurilor asociate volumului de tranzacții cu instrumente financiare al entității și dacă există un cadru de guvernare cu privire la activitățile cu instrumente financiare ale entității,
 - Importanța anumitor controale pentru obiectivele și procesele generale de control implementate în entitate, inclusiv nivelul de complexitate al sistemelor informaționale care susțin tranzacțiile cu instrumente financiare,
 - Monitorizarea controalelor și a deficiențelor identificate în procedurile de control,
 - Aspectele pe care controalele trebuie să le trateze, de exemplu, controalele aferente exercitării raționamentelor în raport cu cele aferente datelor justificative. Este posibil ca testele de fond să fie mai eficiente decât controalele aferente exercitării raționamentului,
 - Competența celor implicați în activitățile de control, de exemplu, dacă entitatea are o capacitate adecvată, inclusiv în perioadele de stres, și abilitatea de a stabili și verifica evaluările instrumentelor financiare la care este expusă,
 - Frecvența realizării acestor activități de control,
 - Nivelul de precizie pe care trebuie să îl atingă controalele,
 - Probe privind realizarea activităților de control și
 - Plasarea în timp a tranzacțiilor-cheie cu instrumente financiare, de exemplu, dacă ele se realizează aproape de finalul perioadei.

Proceduri de fond

96. Proiectarea procedurilor de fond include luarea în considerare a:
- Utilizării procedurilor analitice²³ – Deși procedurile analitice efectuate de auditor pot fi eficiente ca proceduri de evaluare a riscului pentru a

23 ISA 315 (Revizuit), punctul 6 (b), prevede ca auditorul să aplice proceduri analitice ca proceduri de evaluare a riscului pentru a le utiliza în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, astfel încât să constituie o bază pentru proiectarea și implementarea răspunsurilor la riscurile evaluate. ISA 520, *Proceduri analitice*, punctul 6, prevede ca auditorul să utilizeze procedurile analitice pentru formularea unei concluzii generale cu privire la situațiile financiare. Procedurile analitice pot fi, de asemenea, aplicate și în alte etape ale auditului.

oferi auditorului informații cu privire la activitatea unei entități, ele pot fi mai puțin eficace ca proceduri de fond atunci când sunt realizate separat. Aceasta deoarece interacțiunea complexă a factorilor de evaluare maschează adesea orice tendințe neobișnuite care ar putea apărea.

- Tranzacțiilor care nu fac parte din rutină – O mare parte a tranzacțiilor financiare sunt contracte negociate între o entitate și partenerul său (adesea cunoscute sub denumirea de „nereglementate” sau OTC). În măsura în care tranzacțiile cu instrumente financiare nu fac parte din rutină și sunt în afara activităților normale ale unei entități, o abordare de fond în audit poate reprezenta cea mai eficace modalitate de a atinge obiectivele de audit planificate. În cazurile în care tranzacțiile cu instrumente financiare nu sunt realizate în cadrul unei rutine, răspunsurile auditorului la riscul evaluat, inclusiv proiectarea și realizarea procedurilor de audit, trebuie să țină cont de posibila lipsă de experiență a entității în acest domeniu.
- Disponibilității probelor – De exemplu, în cazul în care entitatea utilizează o sursă terță de informații privind prețurile, este posibil ca probele privind aserțiunile relevante din situațiile financiare să nu fie disponibile din partea entității.
- Procedurilor realizate cu privire la alte aspecte ale auditului – Procedurile realizate cu privire la alte aspecte ale situațiilor financiare pot oferi probe de audit cu privire la exhaustivitatea tranzacțiilor cu instrumente financiare. Aceste proceduri pot include teste ale încasărilor și plăților ulterioare de numerar și căutarea datoriilor neînregistrate.
- Selectării elementelor pentru testare – În unele cazuri, portofoliul de instrumente financiare va conține elemente cu risc și complexitate variabile. În astfel de cazuri poate fi utilă eșantionarea pe baza unor raționamente.

97. De exemplu, în cazul unui titlu de valoare garantat cu active, pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă aferente unui astfel de titlu de valoare, auditorul poate să aibă în vedere realizarea unora dintre următoarele proceduri de audit:

- Examinarea documentației contractuale pentru a înțelege termenele titlului de valoare, garanția aferentă și drepturile fiecărei clase de deținători de titluri de valoare.
- Interviewarea cu privire la procesul conducerii de estimare a fluxurilor de trezorerie.
- Evaluarea caracterului rezonabil al ipotezelor, precum ratele de plată în avans, ratele de neonorare a obligațiilor și pierderile de capital.
- Înțelegerea metodelor utilizate pentru a stabili succesiunea fluxurilor de trezorerie.

- Compararea rezultatelor evaluării la valoarea justă cu evaluările altor titluri de valoare, cu garanții și termene similare.
- Repetarea calculelor.

Teste cu dublu scop

98. Deși scopul unui test al controalelor este diferit de scopul unui test de detaliu, poate fi eficace să se realizeze ambele teste în același timp, de exemplu:
- Realizarea unui test al controalelor și a unui test de detaliu pentru aceeași tranzacție (de exemplu, testarea menținerii unui contract semnat și înregistrarea adecvată a detaliilor instrumentului financiar într-o fișă de informații sintetizate), sau
 - Testarea controalelor atunci când se testează procesul conducerii de obținere a estimărilor de evaluare.

Plasarea în timp a procedurilor auditorului²⁴

99. După evaluarea riscurilor asociate instrumentelor financiare, echipa misiunii determină plasarea în timp a testelor controalelor și a procedurilor de audit de fond planificate. Plasarea în timp a procedurilor de audit planificate diferă în funcție de o serie de factori, inclusiv în funcție de frecvența operațiunii de control, importanța activității controlate și riscul de denaturare semnificativă aferent.
100. Deși este necesar ca majoritatea procedurilor de audit aferente evaluării și prezentării să se întreprindă la finalul perioadei, procedurile de audit care se referă la alte aserțiuni, precum exhaustivitatea și existența, pot fi testate în mod eficient și în perioade interimare. De exemplu, testele controalelor pot fi realizate într-o perioadă interimară pentru controalele de rutină, cum sunt controalele IT și autorizările pentru produsele noi. De asemenea, poate fi eficace testarea eficacității cu care funcționează controalele la aprobarea unui nou produs, colectând probe privind aprobarea, de către nivelul corespunzător de conducere, a unui nou instrument financiar pentru o perioadă interimară.
101. Auditorii pot efectua teste asupra unor modele la o dată interimară, comparând, de exemplu, rezultatul modelului cu tranzacțiile de pe piață. O altă procedură interimară posibilă pentru instrumente cu date de intrare observabile este testarea credibilității informațiilor privind prețurile oferite de o sursă terță.
102. Domeniile care necesită un nivel semnificativ de raționament sunt deseori testate la, sau aproape de, finalul perioadei deoarece:
- Evaluările se pot modifica semnificativ într-o perioadă scurtă de timp, creând dificultăți în compararea și reconcilierea soldurilor interimare cu informațiile comparabile de la data bilanțului,

24 Punctele 11-12 și 22-23 din ISA 330 stabilesc cerințe pentru situațiile în care auditorul efectuează proceduri într-o perioadă interimară și explică modul în care pot fi utilizate aceste probe de audit.

- O entitate se poate implica într-un număr mare de tranzacții cu instrumente financiare între perioada interimară și finalul exercițiului financiar,
- Înregistrările manuale în registre pot fi făcute numai după finalul perioadei contabile și
- Tranzacțiile care sunt în afara rutinei sau cele semnificative pot avea loc spre finalul perioadei contabile.

Proceduri referitoare la exhaustivitate, acuratețe, existență, apariție și drepturi și obligații

103. O mare parte dintre procedurile auditorului pot fi utilizate pentru a trata o serie de aserțiuni. De exemplu, procedurile utilizate pentru analizarea existenței soldului unui cont la finalul perioadei sunt utilizate, de asemenea, pentru a analiza apariția unei clase de tranzacții și pot fi utile și pentru delimitarea exercițiilor financiare. Aceasta deoarece instrumentele financiare provin din contracte legale și, prin verificarea acurateței înregistrării tranzacției, auditorul poate să îi verifice și existența și să obțină, în același timp, probe pentru a susține aserțiunile privind apariția, drepturile și obligațiile, și să confirme înregistrarea tranzacțiilor în perioada contabilă corectă.
104. Procedurile care pot oferi probe de audit pentru a susține aserțiunile privind exhaustivitatea, acuratețea și existența includ:
- Confirmările externe²⁵ cu privire la conturi bancare, tranzacții și declarațiile custozilor. Acestea pot fi obținute prin confirmare directă cu partenerul (inclusiv utilizarea confirmărilor bancare), caz în care un răspuns este trimis direct auditorului. Alternativ, aceste informații pot fi obținute din sistemele partenerului printr-un flux de date. În această situație, auditorul trebuie să aibă în vedere controalele care previn interferarea în sistemele computerizate prin care sunt transmise informațiile, atunci când evaluează credibilitatea probelor provenite din confirmări. Dacă nu sunt primite confirmările, este posibil ca auditorul să poată obține probe prin revizuirea contractelor și testarea controalelor relevante. Cu toate acestea, confirmările externe nu oferă, de obicei, probe de audit adecvate în raport cu aserțiunile privind evaluarea, deși ele pot fi utile în identificarea unor acorduri secundare.
 - Revizuirea reconcilierilor situațiilor sau fluxurilor de date de la custozii cu propriile înregistrări ale entității. Aceasta poate necesita evaluarea controalelor IT din cadrul proceselor automate de reconciliere și evaluarea înțelegerii și rezolvării adecvate a elementelor din reconciliere.

²⁵ ISA 505, *Confirmări externe*, se referă la utilizarea de către auditor a procedurilor de confirmare externă pentru a obține probe de audit în conformitate cu cerințele ISA 330 și ISA 500, *Probe de audit*. A se vedea și Publicația pentru angajații din cabinetele de audit, *Aspecte de actualitate la cabinetele de audit și utilizarea confirmărilor externe într-un audit al situațiilor financiare*, emisă în noiembrie 2009.

- Revizuirea înregistrărilor contabile și a controalelor aferente înregistrării unor astfel de intrări. Aceasta poate fi utilă, de exemplu, pentru:
 - A determina dacă înregistrările au fost făcute de alți angajați decât cei autorizați să le facă.
 - A identifica înregistrările contabile neobișnuite sau neadecvate realizate la finalul perioadei, ceea ce poate fi relevant pentru riscul de fraudă.
- Parcurgerea contractelor individuale și revizuirea documentației aferente tranzacțiilor entității cu instrumente financiare, inclusiv a înregistrărilor contabile, verificând astfel existența, drepturile și obligațiile. De exemplu, un auditor ar putea să parcurgă contractele individuale asociate instrumentelor financiare și să revizuiască documentația aferentă, inclusiv înregistrările contabile efectuate atunci când contractul a fost înregistrat inițial și ar mai putea, ulterior, să revizuiască înregistrările contabile realizate în scopul evaluării. Aceste acțiuni îi permit auditorului să evalueze dacă a fost complet identificată și reflectată în conturi complexitatea inerentă dintr-o tranzacție. Angajamentele juridice și riscurile asociate acestora trebuie analizate de cei care dețin competențele adecvate pentru a avea certitudinea că drepturile există.
- Testarea controalelor, de exemplu, prin repetarea executării controalelor.
- Revizuirea sistemelor entității de gestionare a reclamațiilor. Tranzacțiile neînregistrate pot avea drept consecință nerealizarea de către entitate a unei plăți către un partener și pot fi detectate prin revizuirea reclamațiilor primite.
- Revizuirea angajamentelor de compensare globală pentru a identifica instrumentele neînregistrate.

105. Aceste proceduri sunt deosebit de importante pentru anumite instrumente financiare, precum instrumentele derivate sau garanțiile. Aceasta deoarece există posibilitatea ca investiția lor inițială să nu fie importantă, ceea ce înseamnă că ar putea fi dificil să li se identifice existența. De exemplu, instrumentele derivate încorporate sunt adesea incluse în contracte pentru instrumente nefinanciare, care ar putea să nu fie incluse în procedurile de confirmare.

Evaluarea instrumentelor financiare

Cerințe de raportare financiară

106. Cadrele de raportare financiară concepute pentru prezentarea fidelă utilizează adesea ierarhii ale valorii juste, cum sunt, de exemplu, cele utilizate în IFRS și GAAP din SUA. Aceasta înseamnă, de obicei, că volumul și detaliile prezentărilor solicitate cresc pe măsură ce crește nivelul de incertitudine al

evaluării. Pentru a face distincția între nivelurile din ierarhie poate fi nevoie de raționament.

107. Auditorul poate considera util să înțeleagă modul în care instrumentele financiare se raportează la ierarhia valorii juste. De obicei, riscul de denaturare semnificativă și nivelul procedurilor de audit ce trebuie aplicate cresc pe măsură ce crește nivelul de incertitudine al evaluării. Utilizarea datelor de intrare de nivelul 3 și a unor date de intrare de nivelul 2 din ierarhia valorii juste poate reprezenta un ghid util pentru nivelul de incertitudine al evaluării. Datele de intrare de nivelul 2 oscilează între cele care pot fi ușor obținute și cele care se situează mai aproape de datele de intrare de nivelul 3. Auditorul evaluează probele disponibile și înțelege atât ierarhia valorii juste, cât și riscul de apariție a subiectivismului conducerii în clasificarea de către aceasta a instrumentelor financiare în ierarhia valorii juste.
108. În conformitate cu ISA 540²⁶, auditorul analizează politicile de evaluare ale entității și metodologia acesteia în ceea ce privește datele și ipotezele utilizate în metodologia de evaluare. În multe cazuri, cadrul de raportare financiară aplicabil nu prevede metodologia de evaluare. În acest caz, aspectele care ar putea fi relevante pentru înțelegerea de către auditor a modului în care conducerea evaluează instrumentele financiare includ, de exemplu:
- Dacă există o politică formală de evaluare aplicată de conducere și, în caz afirmativ, dacă tehnica de evaluare utilizată pentru un instrument financiar este documentată adecvat, în conformitate cu politica respectivă,
 - Care modele ar putea genera cel mai mare risc de denaturare semnificativă,
 - Cum a analizat conducerea complexitatea evaluării instrumentului financiar atunci când a selectat o anumită tehnică de evaluare,
 - Dacă există un risc mai mare de denaturare semnificativă din cauză că membrii conducerii au elaborat la nivel intern un model care să fie utilizat pentru evaluarea instrumentelor financiare sau se abat de la o tehnică de evaluare utilizată în mod frecvent pentru un anumit instrument,
 - Dacă a fost utilizată de către conducere o sursă terță de informații privind prețurile,
 - Dacă persoanele implicate în elaborarea și aplicarea tehnicii de evaluare au aptitudinile și competențele adecvate pentru a realiza aceste activități, inclusiv dacă a fost implicat un expert al conducerii și
 - Dacă există indicatori cu privire la subiectivismul conducerii în ceea ce privește selectarea tehnicii de evaluare utilizate.

26 ISA 540, punctul 8 (c).

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă aferente evaluării

109. Atunci când se determină dacă tehnicile de evaluare utilizate de o entitate sunt adecvate și dacă sunt implementate controale ale tehnicilor de evaluare, factorii analizați de un auditor pot include:

- Dacă tehnicile de evaluare sunt utilizate în mod obișnuit de alți participanți de pe piață și s-a demonstrat anterior că oferă o estimare credibilă a prețurilor obținute din tranzacțiile de pe piață,
- Dacă tehnicile de evaluare funcționează adecvat și dacă nu există defecte în proiectarea lor, în special în condiții extreme, precum și dacă au fost validate obiectiv. Indiciile unor defecte includ variații inconsecvente în raport cu etaloanele,
- Dacă tehnicile de evaluare țin cont de riscurile inerente instrumentului financiar care este evaluat, inclusiv bonitatea partenerului și propriul risc de credit, în cazul tehnicilor de evaluare utilizate pentru evaluarea datoriilor financiare,
- Modul în care tehnicile de evaluare sunt calibrate în raport cu piața, inclusiv sensibilitatea tehnicilor de evaluare la modificările variabilelor,
- Dacă ipotezele și variabilele de piață sunt utilizate consecvent și noile condiții justifică o modificare a tehnicilor de evaluare, a ipotezelor sau a variabilelor de piață utilizate,
- Dacă analizele sensibilității arată că evaluările s-ar modifica semnificativ ca urmare a unor modificări reduse sau moderate ale ipotezelor,
- Structura organizațională, precum existența unui departament intern responsabil cu elaborarea modelelor de evaluare a anumitor instrumente, în special atunci când sunt implicate date de intrare de nivelul 3. De exemplu, o funcție de elaborare a modelelor care este implicată în determinarea prețurilor în cadrul tranzacțiilor este mai puțin obiectivă decât una care este separată, din punct de vedere funcțional și organizațional, de front office și
- Competența și obiectivitatea persoanelor responsabile cu elaborarea și aplicarea tehnicilor de evaluare, inclusiv experiența relativă a conducerii cu anumite modele, care ar putea fi nou-elaborate.
- Auditorul (sau expertul auditorului) poate să elaboreze în mod independent una sau mai multe tehnici de evaluare pentru a compara rezultatele acestora cu cele ale tehnicilor de evaluare utilizate de conducere.

Riscuri semnificative

110. Procesul de evaluare a riscului de către auditor poate determina auditorul să identifice unul sau mai multe riscuri semnificative aferente evaluării instru-

mentelor financiare atunci când este prezentă oricare dintre circumstanțele următoare:

- O incertitudine ridicată a evaluării instrumentelor financiare (de exemplu, cele cu date de intrare neobservabile).²⁷
- Lipsa probelor suficiente care să susțină evaluarea efectuată de conducere pentru instrumentele sale financiare.
- Lipsa înțelegerii de către conducere a instrumentelor sale financiare sau lipsa competențelor necesare pentru a evalua corespunzător astfel de instrumente, inclusiv capacitatea de a determina dacă sunt necesare ajustări ale evaluării.
- Lipsa înțelegerii de către conducere a cerințelor complexe din cadrul de raportare financiară aplicabil cu privire la evaluarea și prezentarea instrumentelor financiare și incapacitatea conducerii de a realiza raționamentele necesare pentru aplicarea adecvată a cerințelor respective.
- Importanța ajustărilor de evaluare efectuate asupra rezultatelor tehnicii de evaluare, atunci când cadrul de raportare financiară impune sau permite astfel de ajustări.

111. Pentru estimările contabile care generează riscuri semnificative, pe lângă alte proceduri de fond efectuate pentru îndeplinirea cerințelor ISA 330, ISA 540²⁸ prevede ca auditorul să evalueze următoarele:

- (a) Modul în care conducerea a analizat ipotezele sau rezultatele alternative și motivul pentru care le-a respins sau maniera alternativă în care conducerea a tratat incertitudinea estimării în realizarea estimărilor contabile,
- (b) Dacă ipotezele semnificative utilizate de conducere sunt rezonabile și
- (c) Intenția conducerii de a întreprinde acțiuni specifice și capacitatea acesteia de a proceda astfel, dacă sunt relevante pentru caracterul rezonabil al ipotezelor semnificative utilizate de conducere sau pentru aplicarea corespunzătoare a cadrului de raportare financiară aplicabil.

112. Pe măsură ce piețele devin inactive, modificarea circumstanțelor poate duce la trecerea de la evaluarea în funcție de prețul pieței la o evaluare cu ajutorul modelelor sau poate duce la trecerea de la un anumit model la altul. Poate fi dificil să se reacționeze la modificările condițiilor de piață dacă la nivelul conducerii nu există politici stabilite înainte de producerea modificărilor. Conducerea ar putea să nu dețină competențele necesare pentru a elabora, în regim de urgență, un model sau pentru a selecta tehnica de evaluare care ar

²⁷ Atunci când auditorul determină că incertitudinea estimării aferentă evaluării instrumentelor financiare complexe generează un risc semnificativ, ISA 540 prevede ca auditorul să realizeze proceduri de fond și să evalueze gradul de adecvare a prezentării incertitudinii estimării. A se vedea ISA 540, punctele 11, 15 și 20.

²⁸ ISA 540, punctul 15 (a)-(b).

putea fi adecvată în circumstanțele respective. Chiar și atunci când tehnicile de evaluare au fost utilizate uniform, este necesar ca membrii conducerii să analizeze menținerea gradului de adecvare al tehnicilor de evaluare și al ipotezelor utilizate pentru determinarea evaluării instrumentelor financiare. Mai mult, este posibil ca tehnicile de evaluare să fi fost selectate în momente în care erau disponibile informații rezonabile pe piață, dar acestea nu pot oferi evaluări credibile în momente de dificultate neanticipate.

113. Susceptibilitatea la subiectivismul conducerii, intenționat sau nu, crește odată cu nivelul de subiectivitate al evaluării și cu nivelul de incertitudine al evaluării. De exemplu, conducerea poate avea tendința de a ignora ipotezele sau datele observabile pe piață și de a utiliza modelul propriu, elaborat intern, mai ales dacă acest model produce rezultate mai favorabile. Chiar și fără o intenție de fraudă, poate exista tentația naturală de a direcționa raționamentele mai degrabă către zona favorabilă a unui interval foarte amplu decât spre o valoare punctuală din acel interval care ar putea fi considerată cea mai consecventă cu acel cadru de raportare financiară aplicabil. Modificarea tehnicii de evaluare de la o perioadă la alta, fără o motivație clară și adecvată, poate constitui, de asemenea, un indiciu al subiectivismului conducerii. Deși o anumită formă de subiectivism al conducerii este inerentă în deciziile subiective aferente evaluării instrumentelor financiare, atunci când există intenția de a induce în eroare, subiectivismul conducerii are o natură frauduloasă.

Elaborarea unei abordări de audit

114. Atunci când testează modul în care conducerea evaluează instrumentul financiar și ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă în conformitate cu ISA 540²⁹, auditorul întreprinde una sau mai multe dintre următoarele proceduri, ținând cont de natura estimărilor contabile:
- (a) Testarea modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă și a datelor pe care aceasta se bazează (inclusiv tehnicile de evaluare utilizate de entitate în evaluările sale).
 - (b) Testarea eficacității cu care funcționează controalele asupra modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă, împreună cu procedurile de fond adecvate.
 - (c) Elaborarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare pentru a evalua estimarea punctuală a conducerii.
 - (d) Determinarea măsurii în care evenimentele ce au avut loc până la data raportului auditorului furnizează probe de audit cu privire la estimarea contabilă.

Mulți auditori consideră că o combinație a testării modului în care conducerea a evaluat instrumentul financiar și a datelor pe care se bazează evaluarea și a testării eficacității cu care funcționează controalele reprezintă o abordare de audit eficientă și eficace. Deși evenimentele ulterioare pot oferi câteva probe

29 ISA 540, punctele 12-14.

privind evaluarea instrumentelor financiare, poate fi necesar să fie luați în considerare și alți factori pentru a analiza orice modificări ale condițiilor de piață ulterior datei bilanțului.³⁰ Dacă auditorul nu poate să testeze modul în care conducerea a realizat estimarea, este posibil ca acesta să aleagă să elaboreze o estimare punctuală sau un interval de estimare.

115. Așa cum s-a descris în Secțiunea I, pentru a estima valoarea justă a instrumentelor financiare, conducerea poate:

- Utiliza informații din surse terțe de informații privind prețurile,
- Aduna date pentru a elabora propria sa estimare utilizând diverse tehnici, inclusiv modele și
- Contracta un expert pentru a realiza o estimare.

Conducerea poate utiliza deseori o combinație a acestor abordări. De exemplu, conducerea poate să aibă propriile sale procese de determinare a prețurilor, dar să utilizeze surse terțe de informații privind prețurile pentru a corobora propriile valori.

Considerente de audit atunci când conducerea utilizează o sursă terță de informații privind prețurile

116. Conducerea poate utiliza o sursă terță de informații privind prețurile, precum un serviciu de determinare a prețurilor sau un broker, pentru evaluarea instrumentelor financiare ale entității. Înțelegerea modului în care conducerea utilizează informațiile și a modului în care funcționează serviciul de determinare a prețurilor ajută auditorul să stabilească natura și amploarea procedurilor de audit necesare.

117. Atunci când conducerea utilizează o sursă terță de informații privind prețurile, pot fi relevante următoarele aspecte:

- *Tipul sursei terțe de informații privind prețurile* – Unele surse terțe de informații privind prețurile oferă mai multe informații cu privire la procesele lor. De exemplu, un serviciu de determinare a prețurilor oferă deseori informații cu privire la metodologia, ipotezele și datele utilizate în evaluarea instrumentelor financiare de la nivelul clasei de active. În schimb, brokerii nu oferă deseori nicio informație cu privire la intrările și ipotezele utilizate în elaborarea cotației, sau oferă informații limitate în acest sens.
- *Natura intrărilor utilizate și complexitatea tehnicii de evaluare* – Credibilitatea prețurilor obținute de la surse terțe de informații privind prețurile variază în funcție de observabilitatea intrărilor (și, în consecință, de nivelul intrărilor în ierarhia valorii juste) și de complexitatea metodologiei de evaluare a unui anumit titlu de valoare sau a unei clase de active. De exemplu, credibilitatea prețului pentru o investiție în

³⁰ Punctele A63-A66 din ISA 540 oferă exemple de factori care ar putea fi relevanți.

capitalurile proprii, tranzacționată în mod activ pe o piață lichidă, este mai mare decât cea a prețului pentru o obligațiune corporativă tranzacționată pe o piață lichidă, dar care nu a fost tranzacționată la data de evaluare, iar prețul acesteia din urmă este mai credibil, la rândul său, decât prețul unui titlu de valoare garantat cu active, care este evaluat utilizând un model bazat pe fluxuri de trezorerie actualizate.

- *Reputația și experiența sursei terțe de informații privind prețurile* – De exemplu, o sursă terță de informații privind prețurile poate avea experiență în ceea ce privește un anumit tip de instrument financiar și poate fi recunoscută pentru aceasta, dar este posibil ca pentru alte instrumente financiare să nu aibă la fel de multă experiență. În acest sens poate fi, de asemenea, relevantă experiența anterioară a auditorului cu sursa terță de informații privind prețurile.
- *Obiectivitatea sursei terțe de informații privind prețurile* – De exemplu, dacă un preț obținut de conducere provine de la un partener, precum un broker, care a vândut instrumentul financiar entității, sau de la o entitate care are o relație apropiată cu entitatea auditată, este posibil ca prețul să nu fie credibil.
- *Controlul entității asupra utilizării de către aceasta a sursei terțe de informații privind prețurile* – Gradul în care conducerea a implementat controale pentru evaluarea credibilității informațiilor care provin de la surse terțe de informații privind prețurile influențează credibilitatea evaluării la valoarea justă. De exemplu, conducerea ar fi putut implementa controale pentru:
 - Revizuirea și aprobarea surselor terțe de informații privind prețurile, inclusiv pentru aprecierea reputației, experienței și obiectivității sursei terțe de informații privind prețurile.
 - Determinarea exhaustivității, relevanței și acurateței prețurilor și datelor legate de determinarea prețurilor.
- *Controalele surselor terțe de informații privind prețurile* – Controalele și procesele aferente evaluărilor claselor de active care prezintă interes pentru auditor. De exemplu, o sursă terță de informații privind prețurile poate dispune de controale riguroase cu privire la modul de determinare a prețurilor, inclusiv privind utilizarea unui proces formalizat pentru clienți, atât cei care vând, cât și cei care cumpără, pentru a compara prețurile primite de la sursa terță de informații privind prețurile, atunci când sunt susținute de probe adecvate, ceea ce ar permite sursei terțe de informații privind prețurile să corecteze în mod constant prețurile pentru a reflecta mai corect informațiile disponibile participanților de pe piață.

118. Abordările posibile pentru colectarea probelor privind informațiile de la sursele terțe de informații privind prețurile pot include următoarele:

- Pentru datele de intrare de nivelul 1, compararea informațiilor de la sursele terțe de informații privind prețurile cu prețurile observabile pe piață.
 - Revizuirea prezentărilor oferite de sursele terțe de informații privind prețurile cu privire la controalele și procesele, tehnicile de evaluare, intrările și ipotezele proprii.
 - Testarea controalelor implementate de conducere pentru evaluarea credibilității informațiilor de la surse terțe de informații privind prețurile.
 - Efectuarea de proceduri la nivelul sursei terțe de informații privind prețurile pentru a înțelege și testa controalele și procesele, tehnicile de evaluare, intrările și ipotezele utilizate pentru clasele de active sau pentru instrumente financiare specifice care prezintă interes.
 - Evaluarea credibilității prețurilor obținute din surse terțe de informații privind prețurile în raport cu prețurile de la alte surse terțe de informații privind prețurile, cu estimările entității sau cu propria estimare a auditorului.
 - Evaluarea caracterului rezonabil al tehnicilor de evaluare, al ipotezelor și al intrărilor.
 - Stabilirea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare pentru anumite instrumente financiare al căror preț a fost determinat de sursa terță de informații privind prețurile și evaluarea măsurii în care rezultatele se află într-un interval rezonabil unul față de celălalt.
 - Obținerea unui raport al auditorului organizației prestatoare de servicii care să acopere controalele privind validarea prețurilor.³¹
119. Obținerea prețurilor din mai multe surse terțe de informații privind prețurile poate să ofere informații utile cu privire la incertitudinea evaluării. Un interval mai larg de prețuri poate indica o incertitudine ridicată a evaluării și ar putea sugera faptul că instrumentul financiar este sensibil la modificări neînsemnate ale datelor și ipotezelor. Un interval mai restrâns ar putea indica o incertitudine a evaluării mai redusă și ar putea sugera o sensibilitate mai redusă la modificarea datelor și ipotezelor. Deși obținerea de prețuri de la mai multe surse terțe de informații privind prețurile poate fi utilă atunci când se analizează instrumentele financiare care au intrări clasificate la nivelul 2 sau 3 în ierarhia valorii juste, este puțin probabil ca doar obținerea de prețuri de la mai multe surse terțe de informații privind prețurile să ofere probe de audit suficiente și adecvate. Aceasta se întâmplă deoarece:

31 Unele servicii de determinare a prețurilor pot oferi utilizatorilor datelor lor rapoarte pentru a explica tipul de controale de care dispun pentru datele legate de determinarea prețurilor, adică un raport întocmit în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii*. Conducerea poate solicita, iar auditorul poate să aibă în vedere obținerea unui astfel de raport pentru a înțelege modul în care sunt întocmite datele legate de determinarea prețurilor și pentru a aprecia nivelul de credibilitate al controalelor serviciului de determinare a prețurilor.

- (a) Ceea ce pare a fi surse multiple de informații privind prețurile poate utiliza aceeași sursă de bază de informații privind prețurile și
- (b) Înțelegerea intrărilor utilizate de sursa terță de informații privind prețurile pentru determinarea prețului poate fi necesară pentru a clasifica instrumentul financiar în ierarhia valorii juste.

120. În anumite situații, auditorul se poate afla în imposibilitatea de a înțelege procesul utilizat pentru a genera prețul, inclusiv orice controale asupra procesului care să demonstreze credibilitatea determinării prețului, sau este posibil să nu aibă acces la model, inclusiv la ipoteze și la alte intrări utilizate. În astfel de cazuri, pentru a răspunde la riscul evaluat, auditorul poate decide să demareze elaborarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare și pentru a evalua estimarea punctuală sau intervalul de estimare al conducerii.

Considerente de audit atunci când conducerea estimează valorile juste prin intermediul unui model

121. Punctul 13 (b) din ISA 540 prevede ca un auditor, atunci când testează procesul conducerii de realizare a estimării contabile, să evalueze dacă metoda de evaluare utilizată este adecvată în circumstanțele date și dacă ipotezele utilizate de conducere sunt rezonabile în contextul obiectivelor de evaluare ale cadrului de raportare financiară aplicabil.
122. Când conducerea utilizează o sursă terță de informații privind prețurile sau când întreprinde propria sa evaluare, sunt adesea utilizate modele de evaluare a instrumentelor financiare, mai ales când se utilizează date de intrare de nivelurile 2 și 3 din ierarhia valorii juste. Atunci când determină natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit cu privire la modele, auditorul poate să analizeze metodologia, ipotezele și datele utilizate în model. Atunci când analizează instrumente financiare mai complexe, precum cele care utilizează date de intrare de nivelul 3, testarea celor trei aspecte poate fi o sursă utilă de probe de audit. Cu toate acestea, când modelul este atât simplu, cât și general acceptat, cum este cazul unor calcule ale prețului pentru obligațiuni, este posibil ca probele de audit obținute din ipotezele și datele utilizate în model să reprezinte o sursă mai utilă de probe.
123. Testarea unui model poate fi realizată prin intermediul a două abordări principale:
- (a) Auditorul poate testa modelul conducerii analizând gradul de adecvare a modelului utilizat de conducere, caracterul adecvat al ipotezelor și datelor utilizate și acuratețea matematică, sau
 - (b) Auditorul poate realiza propria sa estimare și apoi poate compara evaluarea auditorului cu cea a entității.
124. Atunci când evaluarea instrumentelor financiare se bazează pe date de intrare neobservabile (adică date de intrare de nivelul 3), aspectele pe care auditorul poate să le ia în considerare includ, de exemplu, modul în care conducerea justifică următoarele:

- Identificarea și caracteristicile participanților de pe piață care sunt relevante pentru instrumentul financiar.
 - Modul în care datele de intrare neobservabile sunt stabilite în etapa de recunoaștere inițială.
 - Modificările aduse propriilor ipoteze pentru a reflecta perspectiva sa asupra ipotezelor pe care le-ar utiliza participanții de pe piață.
 - Dacă a încorporat cele mai bune informații de intrare disponibile în circumstanțele date.
 - Atunci când este cazul, modul în care ipotezele sale iau în considerare tranzacțiile comparabile.
 - Analiza sensibilității modelelor atunci când sunt utilizate date de intrare neobservabile și dacă au fost făcute ajustări pentru a trata incertitudinea evaluării.
125. Mai mult, cunoștințele auditorului cu privire la sectorul de activitate, tendințele pieței, înțelegerea evaluărilor realizate de alte entități (având în vedere confidențialitatea) și alți indicatori relevanți pentru preț aduc un plus de informații atunci când auditorul testează evaluările și analizează dacă evaluările par a fi, în general, rezonabile. Dacă evaluările par a fi, în mod consecvent, foarte agresive sau foarte conservatoare, acestea pot indica un posibil subiectivism al conducerii.
126. În cazul în care lipsesc probe externe observabile, este deosebit de important ca persoanele responsabile cu governanța să fie suficient de implicate încât să înțeleagă subiectivitatea evaluărilor conducerii și probele care au fost obținute pentru susținerea acestor evaluări. În astfel de cazuri poate fi necesar ca auditorul să evalueze dacă au existat o revizuire și o examinare atentă ale aspectelor, inclusiv a documentației, de către nivelurile corespunzătoare ale conducerii, inclusiv de către persoanele responsabile cu governanța.
127. Atunci când piețele devin inactive sau sunt dislocate, sau când datele de intrare sunt neobservabile, evaluările conducerii se bazează mai mult pe raționament și sunt mai puțin verificabile și, în consecință, pot fi mai puțin credibile. În astfel de circumstanțe, auditorul poate testa modelul printr-o combinație, pe de o parte, a testării controalelor realizate de către entitate, evaluând proiectarea și funcționarea modelului, testând ipotezele și datele utilizate în model, și, pe de altă parte, a comparării rezultatului modelului cu o estimare punctuală sau un interval de estimare elaborat de auditor sau cu rezultatul unor tehnici de evaluare ale terțelor părți.³²

32 ISA 540, punctul 13 (d), conține cerințe referitoare la situația în care auditorul elaborează un interval pentru evaluarea estimării punctuale a conducerii. Tehnicile de evaluare elaborate de terțe părți și utilizate de auditor pot fi considerate, în anumite circumstanțe, o activitate a expertului auditorului și pot face obiectul cerințelor din ISA 620.

128. Este posibil ca atunci când se testează intrările utilizate în metodologia de evaluare aplicată de entitate³³, de exemplu, atunci când astfel de intrări sunt clasificate în ierarhia valorii juste, auditorul să obțină, de asemenea, probe care să susțină prezentările prevăzute de alte cadre de raportare financiară aplicabile. De exemplu, procedurile de fond ale auditorului utilizate pentru a evalua dacă intrările utilizate într-o tehnică de evaluare aplicată de entitate (adică datele de intrare de nivelul 1, nivelul 2 și nivelul 3) sunt adecvate și testele analizei de sensibilitate a unei entități vor fi relevante pentru evaluarea de către auditor a obținerii unei prezentări fidele a informațiilor.

Evaluarea caracterului rezonabil al ipotezelor utilizate de conducere

129. O ipoteză utilizată într-un model poate fi considerată semnificativă dacă o modificare rezonabilă a ipotezei ar influența semnificativ evaluarea instrumentului financiar.³⁴ Conducerea ar fi putut lua în calcul ipoteze sau rezultate alternative, prin realizarea unei analize a sensibilității. Amploarea subiectivității asociate cu ipotezele influențează nivelul de incertitudine al evaluării și îl poate determina pe auditor să concluzioneze că există un risc semnificativ, de exemplu, în cazul datelor de intrare de nivelul 3.
130. Procedurile de audit folosite pentru testarea ipotezelor utilizate de conducere, inclusiv a celor utilizate ca intrări în modele, pot include evaluarea:
- Măsurii în care conducerea a integrat datele de intrare observabile de pe piață în elaborarea ipotezelor, deoarece este, în general, de preferat, să se încerce maximizarea utilizării datelor de intrare observabile relevante și minimizarea datelor de intrare neobservabile, și, dacă a făcut acest lucru, a modului în care a procedat;
 - Măsurii în care ipotezele sunt conforme condițiilor observabile pe piață și caracteristicilor activului financiar sau datoriei financiare;
 - Măsurii în care sursele ipotezelor participanților de pe piață sunt relevante și credibile și a modului în care conducerea a selectat ipotezele utilizate în condițiile în care există mai multe ipoteze diferite pe piață și
 - Măsurii în care analizele sensibilității arată că evaluările s-ar modifica semnificativ chiar și ca urmare a unor modificări minore sau moderate ale ipotezelor.

A se vedea punctele A77-A83 din ISA 540 pentru aspecte suplimentare privind evaluarea ipotezelor utilizate de conducere.

131. Evaluarea de către auditor a raționamentelor referitoare la viitor se bazează pe informațiile disponibile la momentul la care a fost făcut raționamentul. Evenimentele ulterioare pot avea rezultate care sunt inconsecvente cu raționamentele care au fost rezonabile la momentul la care au fost realizate.

33 A se vedea, de exemplu, punctul 15 din ISA 540 pentru cerințe referitoare la evaluarea de către auditor a ipotezelor conducerii cu privire la riscurile semnificative.

34 A se vedea ISA 540, punctul A107.

132. În anumite cazuri, în loc să se ajusteze fiecare ipoteză, poate fi ajustată rata de actualizare utilizată în cadrul calculării valorii actualizate, pentru a contabiliza incertitudinile evaluării. În astfel de cazuri, procedurile auditorului se pot concentra asupra ratei de actualizare, examinând o tranzacție observabilă pentru un titlu de valoare similar pentru a compara ratele de actualizare utilizate sau elaborând un model independent pentru a calcula rata de actualizare și pentru a o compara cu cea utilizată de conducere.

Considerente de audit atunci când un expert al conducerii este utilizat de entitate

133. Așa cum se prezintă în Secțiunea I, conducerea poate contracta un expert evaluator pentru a evalua o parte dintre sau toate titlurile de valoare. Astfel de experți pot fi brokeri, bănci de investiții, servicii de determinare a prețurilor care oferă și servicii specializate de evaluare sau alte firme specializate de evaluare.
134. Punctul 8 din ISA 500 conține prevederi pentru auditori în cazul în care evaluează probele de la un expert contractat de conducere. Amploarea procedurilor auditorului cu privire la un expert al conducerii și la activitatea respectivului expert depinde de importanța activității expertului pentru scopurile auditorului. Evaluarea gradului de adecvare a activității expertului conducerii ajută auditorul să evalueze dacă prețurile sau evaluările furnizate de expertul conducerii oferă probe de audit suficiente și adecvate pentru a susține evaluările. Exemple de proceduri pe care auditorul le poate efectua sunt:
- Evaluarea competenței, capacităților și obiectivității expertului conducerii, de exemplu: relația cu entitatea, reputația și poziția pe piață; experiența cu anumite tipuri de instrumente; și cunoștințele privind cadrul relevant de raportare financiară aplicabil evaluărilor,
 - Înțelegerea activității expertului conducerii, de exemplu, prin evaluarea gradului de adecvare a tehnicii (tehnicilor) de evaluare utilizate și a ipotezelor și variabilelor-cheie de piață utilizate în tehnica (tehnicile) de evaluare,
 - Evaluarea gradului de adecvare a activității expertului ca probă de audit. În această etapă se pune accent pe gradul de adecvare a activității expertului la nivelul instrumentului financiar individual. Este posibil să fie adecvat să se elaboreze o estimare independentă pentru un eșantion al instrumentelor relevante (a se vedea punctele 136-137 privind stabilirea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare), utilizând date și ipoteze diferite, și apoi să se compare estimarea astfel obținută cu cea a expertului conducerii și
 - Alte proceduri pot include:
 - Modelarea unor ipoteze diferite pentru a deriva ipoteze într-un alt model și aprecierea caracterului rezonabil al ipotezelor derivate.

- Compararea estimărilor punctuale ale conducerii cu estimările punctuale ale auditorului pentru a determina dacă estimările conducerii sunt, în mod consecvent, mai ridicate sau mai reduse.

135. Ipotezele pot fi enunțate sau identificate de către un expert al conducerii pentru a ajuta conducerea în evaluarea instrumentelor financiare. Astfel de ipoteze, atunci când sunt utilizate de conducere, devin ipoteze ale conducerii pe care auditorul trebuie să le analizeze în aceeași manieră ca pe celelalte ipoteze ale conducerii.

Elaborarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare

136. Un auditor poate să elaboreze o tehnică de evaluare și să ajusteze intrările și ipotezele utilizate în tehnica de evaluare pentru a elabora un interval pe care să îl utilizeze atunci când evaluează caracterul rezonabil al evaluării conducerii. Punctele 106-135 din prezenta IAPN pot ajuta auditorul să elaboreze o estimare punctuală sau un interval de estimare. În conformitate cu ISA 540³⁵, dacă auditorul utilizează ipoteze sau metodologii care diferă de cele ale conducerii, auditorul trebuie să înțeleagă suficient ipotezele sau metodologiile conducerii pentru a stabili că intervalul auditorului ia în considerare variabilele relevante și pentru a evalua orice diferențe semnificative față de evaluarea conducerii. Auditorul poate considera util să utilizeze activitatea unui expert al auditorului pentru a evalua caracterul rezonabil al evaluării conducerii.

137. În anumite cazuri, auditorul poate să concluzioneze că nu pot fi obținute suficiente probe din încercările sale de a înțelege ipotezele sau metodologia conducerii, de exemplu, atunci când o sursă terță de informații privind prețurile utilizează modele și programe software elaborate intern și nu permite accesul la informații relevante. În astfel de cazuri este posibil ca auditorul să nu poată obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la evaluare dacă auditorul nu are posibilitatea să realizeze alte proceduri pentru a răspunde riscurilor de denaturare semnificativă, precum elaborarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare pentru a evalua estimarea punctuală a conducerii.³⁶ ISA 705³⁷ descrie consecințele situației în care auditorul nu are posibilitatea să obțină probe de audit suficiente și adecvate.

Prezentarea și descrierea instrumentelor financiare

138. Responsabilitățile conducerii includ întocmirea situațiilor financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil.³⁸ Cadrele de raportare financiară prevăd adesea prezentări de informații în situațiile financiare pentru a le permite utilizatorilor situațiilor financiare să realizeze evaluări semnificative ale efectelor activităților entității cu instrumente financiare, inclusiv ale riscurilor și incertitudinilor asociate cu aceste instrumente financiare. Importanța prezentării de informații privind baza de evaluare crește pe măsură ce crește

35 ISA 540, punctul 13 (c).

36 ISA 540, punctul 13 (d).

37 ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*.

38 A se vedea punctele 4 și A2 din ISA 200.

incertitudinea evaluării instrumentelor financiare și este influențată, de asemenea, de nivelul din ierarhia valorii juste.

139. Atunci când declară că situațiile financiare sunt conforme cadrului de raportare financiară aplicabil, conducerea face, implicit sau explicit, aserțiuni cu privire la prezentarea și descrierea diferitelor elemente din situațiile financiare și cu privire la prezentările de informații aferente. Aserțiunile cu privire la prezentare și descriere cuprind:
- (a) Apariția, drepturile și obligațiile – au apărut evenimentele, tranzacțiile și alte aspecte care au fost prezentate și acestea au legătură cu entitatea.
 - (b) Exhaustivitatea – în situațiile financiare au fost incluse toate prezentările care ar fi trebuit incluse.
 - (c) Clasificarea și inteligibilitatea – informațiile financiare sunt prezentate și descrise în mod adecvat, iar prezentările de informații sunt exprimate clar.
 - (d) Acuratețea și evaluarea – informațiile financiare și alte informații sunt prezentate fidel și la valorile corespunzătoare.

Procedurile auditorului aferente auditării prezentărilor de informații sunt proiectate ținând cont de aceste aserțiuni.

Proceduri referitoare la prezentarea și descrierea instrumentelor financiare

140. Aspectele de importanță deosebită în raport cu prezentarea și descrierea instrumentelor financiare includ:
- Cadrele de raportare financiară prevăd, în general, prezentări suplimentare de informații cu privire la estimări și riscurile și incertitudinile aferente, pentru a suplimenta și explica activele, datoriile, veniturile și cheltuielile. Atenția auditorului trebuie concentrată asupra prezentărilor de informații cu privire la riscuri și analiza senzitivității. Informațiile obținute în cursul procedurilor auditorului de evaluare a riscului și de testare a activităților de control pot oferi probe pe baza cărora auditorul să formuleze concluzii cu privire la conformitatea prezentărilor din situațiile financiare cu prevederile cadrului de raportare financiară aplicabil, de exemplu, cu privire la:
 - Obiectivele și strategiile entității pentru utilizarea instrumentelor financiare, inclusiv politicile contabile declarate ale entității,
 - Cadrul de control al entității pentru gestionarea riscurilor sale asociate cu instrumentele financiare și
 - Riscurile și incertitudinile asociate instrumentelor financiare.
 - Informațiile pot proveni din sisteme din afara sistemelor tradiționale de raportare financiară, precum sistemele de risc. Exemple de proceduri pe care auditorul poate decide să le efectueze pentru a răspunde la riscurile evaluate în raport cu prezentările de informații includ testarea:

- Proceselor utilizate pentru obținerea informațiilor prezentate și
- Eficacității cu care funcționează controalele asupra datelor utilizate în întocmirea prezentărilor de informații.
- În ceea ce privește instrumentele financiare care au un risc semnificativ³⁹, chiar și atunci când prezentările de informații sunt în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, auditorul poate concluziona că prezentarea incertitudinii evaluării este inadecvată în contextul circumstanțelor și faptelor implicate și, în consecință, situațiile financiare nu oferă o prezentare fidelă. ISA 705 oferă îndrumări cu privire la consecințele asupra opiniei auditorului, în cazul în care auditorul consideră că prezentările conducerii din situațiile financiare sunt inadecvate sau induc în eroare.
- Auditorii pot analiza, de asemenea, dacă prezentările de informații sunt complete și inteligibile, de exemplu, toate informațiile relevante pot fi incluse în situațiile financiare (sau în rapoartele conexe), dar pot fi insuficient corelate pentru a le permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă poziția sau este posibil să nu existe suficiente prezentări calitative pentru a oferi un context valorilor înregistrate în situațiile financiare. De exemplu, chiar dacă o entitate a inclus o analiză a sensibilității în prezentările de informații, este posibil ca acestea să nu descrie în întregime riscurile și incertitudinile care pot apărea din cauza modificării evaluării, posibilele efecte asupra acordurilor de în datorie, cerințele privind garanțiile și lichiditatea entității. ISA 260⁴⁰ conține cerințe și îndrumări privind comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea, incluzând opiniile auditorului cu privire la aspectele calitative semnificative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv politicile contabile, estimările contabile și prezentările de informații din situațiile financiare.

141. Examinarea, în cadrul testării de fond a instrumentelor financiare, a gradului de adecvare a prezentărilor, de exemplu, pentru clasificarea drept circulante/pe termen scurt sau imobilizate/pe termen lung, este relevantă pentru evaluarea prezentării și descrierii instrumentelor financiare realizată de auditor.

Alte considerente de audit relevante

Declarații scrise

142. ISA 540 prevede ca auditorul să obțină declarații scrise din partea conducerii și, după caz, din partea persoanelor responsabile cu guvernarea cu privire la caracterul rezonabil al ipotezelor semnificative utilizate în realizarea esti-

39 ISA 540, punctul 20, prevede ca auditorul să efectueze proceduri suplimentare de audit asupra prezentărilor de informații aferente estimărilor contabile care generează riscuri semnificative, cu scopul de a evalua caracterul adecvat al prezentărilor de informații privind incertitudinea estimării din situațiile financiare în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.

40 ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*.

mărilor contabile.⁴¹ ISA 580⁴² prevede că în cazul în care, în plus față de aceste declarații, auditorul determină că este necesar să obțină una sau mai multe declarații scrise care să susțină alte probe de audit relevante pentru situațiile financiare sau pentru una sau mai multe aserțiuni specifice, auditorul trebuie să solicite aceste declarații scrise. În funcție de volumul și nivelul de complexitate al activităților cu instrumente financiare, declarațiile scrise care susțin alte probe obținute cu privire la instrumentele financiare pot include, de asemenea:

- Obiectivele conducerii în raport cu instrumentele financiare, de exemplu, dacă acestea sunt utilizate pentru acoperirea împotriva riscurilor, pentru gestionarea activelor/datoriilor sau pentru investiții,
- Declarații cu privire la gradul de adecvare a prezentării situațiilor financiare, de exemplu, înregistrarea tranzacțiilor cu instrumente financiare ca vânzări sau ca tranzacții de finanțare,
- Declarații cu privire la prezentarea informațiilor referitoare la instrumentele financiare în situațiile financiare, de exemplu, referitoare la:
 - Faptul că înregistrările reflectă toate tranzacțiile cu instrumente financiare și
 - Faptul că au fost identificate toate instrumentele derivate încorporate;
- Măsura în care toate tranzacțiile s-au desfășurat în condiții obiective și la valoarea de piață,
- Termenii tranzacțiilor,
- Gradul de adecvare a evaluărilor situațiilor financiare,
- Măsura în care există acorduri secundare asociate oricărui instrument financiar,
- Măsura în care entitatea a emis opțiuni scrise,
- Intenția și capacitatea conducerii de a finaliza anumite acțiuni⁴³ și
- Măsura în care evenimentele ulterioare impun ajustarea evaluărilor și prezentărilor de informații incluse în situațiile financiare.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea și cu alte părți

41 ISA 540, punctul 22. Punctul 4 din ISA 580, *Declarații scrise*, prevede că doar declarațiile scrise ale conducerii nu oferă probe de audit suficiente și adecvate cu privire la niciunul dintre aspectele pe care le tratează. Dacă auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate printr-o altă modalitate, această situație ar putea constitui o limitare a ariei de aplicare a auditului care ar putea avea consecințe asupra raportului auditorului (a se vedea ISA 705, *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*).

42 ISA 580, punctul 13.

43 Punctul A80 din ISA 540 oferă exemple de proceduri care ar putea fi adecvate în circumstanțele respective.

143. Din cauza incertitudinilor asociate evaluării instrumentelor financiare, este posibil ca guvernanța să fie interesată de efectele potențiale ale oricăror riscuri semnificative asupra situațiilor financiare. Auditorul poate comunica natura și consecințele ipotezelor semnificative utilizate în evaluările valorii juste, gradul de subiectivitate implicat în elaborarea ipotezelor și pragul de semnificație al elementelor evaluate la valoarea justă pentru situațiile financiare ca întreg. Mai mult, necesitatea existenței unor controale adecvate asupra angajamentelor de a încheia contracte privind instrumentele financiare și asupra proceselor ulterioare de evaluare reprezintă un aspect care ar putea genera necesitatea de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanța.
144. ISA 260 face referire la responsabilitatea auditorului de a comunica, în cadrul unui audit al situațiilor financiare, cu persoanele responsabile cu guvernanța. În ceea ce privește instrumentele financiare, aspectele care trebuie comunicate persoanelor responsabile cu guvernanța pot include:
- O lipsă a înțelegerii la nivelul conducerii a naturii sau amplitudinii activităților cu instrumente financiare sau a riscurilor asociate cu astfel de activități,
 - Deficiențele semnificative pe care auditorul le-a identificat în cursul auditului în elaborarea sau funcționarea sistemelor de control intern sau de gestionare a riscului aferente activităților cu instrumente financiare ale entității,⁴⁴
 - Dificultățile semnificative întâlnite în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate referitoare la evaluările realizate de conducere sau de un expert al conducerii, de exemplu, în cazul în care conducerea nu poate să înțeleagă metodologia, ipotezele și datele de evaluare utilizate de experții conducerii, iar astfel de informații nu sunt puse la dispoziția auditorului de către expertul conducerii,
 - Diferențele semnificative între raționamentele auditorului privind evaluările și cele ale conducerii sau ale expertului conducerii,
 - Efectele potențiale asupra situațiilor financiare ale entității ale riscurilor și expunerilor semnificative ce trebuie prezentate în situațiile financiare, inclusiv incertitudinea evaluării asociată instrumentelor financiare,
 - Perspectivele auditorului cu privire la gradul de adecvare a selecției politicilor contabile și a prezentării tranzacțiilor cu instrumente financiare în situațiile financiare,

44 ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanța și către conducere*, stabilește cerințe și oferă îndrumări privind comunicarea deficiențelor în controlul intern către conducere și comunicarea deficiențelor semnificative în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanța. Acesta arată că deficiențele în controlul intern pot fi identificate pe parcursul procedurilor de evaluare a riscului desfășurate de auditor, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit), sau la orice alt moment pe parcursul auditului.

- Punctele de vedere ale auditorului cu privire la aspectele calitative ale practicilor contabile ale entității și raportarea financiară privind instrumentele financiare sau
- Lipsa unor politici cuprinzătoare și clar enunțate privind achiziția, vânzarea și deținerea instrumentelor financiare, inclusiv controalele operaționale, procedurile de desemnare a instrumentelor financiare drept instrumente de acoperire împotriva riscurilor și monitorizarea expunerilor.

Plasarea în timp adecvată a comunicărilor diferă în funcție de circumstanțele misiunii; cu toate acestea, poate fi adecvat să se comunice cât mai rapid dificultățile semnificative întâlnite pe parcursul auditului dacă există posibilitatea ca persoanele responsabile cu guvernanta să ajute auditorul la depășirea dificultății respective sau dacă este posibil ca aceasta să ducă la emiterea unei opinii modificate.

Comunicarea cu organismele de reglementare și cu alte părți

145. În unele cazuri poate fi necesar⁴⁵ sau auditorul poate considera adecvat să comunice, în plus față de persoanele responsabile cu guvernanta, direct cu autoritățile de reglementare sau cu supraveghetorii prudențiali cu privire la aspectele referitoare la instrumentele financiare. Astfel de comunicări pot fi utile pe parcursul auditului. De exemplu, în unele jurisdicții, autoritățile de reglementare din domeniul bancar urmăresc să colaboreze cu auditorii pentru a împărtăși informații cu privire la funcționarea și aplicarea controalelor asupra activităților cu instrumente financiare, dificultățile evaluării instrumentelor financiare pe piețe inactive și respectarea reglementărilor. Această coordonare îi poate fi utilă auditorului în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.

45 De exemplu, ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, prevede ca auditorii să determine dacă există o responsabilitate de a raporta către părți din afara entității cazuri identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările. Mai mult, cerințele privind comunicarea auditorului cu organismele de supraveghere în domeniul bancar și cu alte părți pot fi stabilite în multe țări fie prin lege, fie prin prevederi de supraveghere, fie prin acorduri sau protocoale oficiale.

Anexă

(A se vedea punctul A14)

Exemple de controale aferente instrumentelor financiare

1. Următorul material oferă informații fundamentale și exemple de controale care ar putea exista într-o entitate care are un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare, indiferent dacă acestea sunt pentru tranzacționare sau pentru investiții. Exemplele nu sunt exhaustive, iar entitățile pot stabili medii de control și procese diferite, în funcție de dimensiunea lor, sectorul economic în care își desfășoară activitatea și amploarea tranzacțiilor lor cu instrumente financiare. Informații suplimentare privind utilizarea confirmărilor tranzacțiilor și caselor de compensare se regăsesc la punctele 25-26.
2. Ca în orice sistem de control, este uneori necesară duplicarea controalelor la niveluri de control diferite (de exemplu, de prevenție, de detectare și de monitorizare) pentru a evita riscul de denaturare semnificativă.

Mediul de control al entității*Angajamentul față de utilizarea competență a instrumentelor financiare*

3. Gradul de complexitate al anumitor activități cu instrumente financiare poate însemna că numai câteva persoane din cadrul entității înțeleg pe deplin aceste activități sau dețin competența necesară pentru a evalua instrumentele pe o bază continuă. Utilizarea instrumentelor financiare în lipsa competențelor relevante în cadrul entității sporește riscul de denaturare semnificativă.

Participarea persoanelor responsabile cu guvernanta

4. Persoanele responsabile cu guvernanta supraveghează și contribuie la stabilirea de către conducere a toleranței generale la risc a entității și supervizează activitățile cu instrumente financiare ale entității. Politicile unei entități pentru achiziționarea, vânzarea și deținerea instrumentelor financiare sunt aliniate cu atitudinea sa față de risc și competența celor implicați în activitățile cu instrumente financiare. Mai mult, o entitate poate stabili structuri de guvernanta și procese de control cu scopul de:
 - (a) A comunica deciziile legate de investiții și evaluările tuturor incertitudinilor semnificative de evaluare către persoanele responsabile cu guvernanta și
 - (b) A evalua toleranța generală la risc a entității, când aceasta se angajează în tranzacții cu instrumente financiare.

Structura organizațională

5. Activitățile cu instrumente financiare pot fi realizate fie centralizat, fie decentralizat. Astfel de activități și procesul aferent de luare a deciziilor depend

covârșitor de fluxul de informații exacte, credibile și oportune către conducere. Dificultatea colectării și agregării unor astfel de informații crește odată cu numărul de locații și activități de afaceri în care este implicată o entitate. Riscurile de denaturare semnificativă asociate activităților cu instrumente financiare pot crește odată cu gradul de decentralizare a activităților de control. Această situație poate să fie valabilă mai ales în cazul în care o entitate are sedii în mai multe locații, unele probabil și în alte țări.

Alocarea autorității și responsabilității

Politici de investiții și evaluare

6. Existența unei orientări, oferită prin intermediul unor politici clar enunțate, aprobate de persoanele responsabile cu guvernarea, privind achiziționarea, vânzarea și deținerea instrumentelor financiare, permite conducerii să stabilească o abordare eficientă pentru asumarea și gestionarea riscurilor de afaceri. Aceste politici sunt cel mai clare atunci când prezintă obiectivele entității privind activitățile de gestionare a riscului și alternativele de investiții și de acoperire împotriva riscurilor, disponibile pentru atingerea acestor obiective, și reflectă:
 - (a) Nivelul de competență al conducerii,
 - (b) Nivelul de complexitate al sistemelor de control intern și monitorizare ale entității,
 - (c) Structura activelor/datoriilor entității,
 - (d) Capacitatea entității de a menține lichiditatea și de a absorbi pierderile de capital,
 - (e) Tipurile de instrumente financiare despre care conducerea consideră că sunt adecvate obiectivelor sale și
 - (f) Modalitățile de utilizare a instrumentelor financiare despre care conducerea consideră că o vor ajuta să își atingă obiectivele, de exemplu, măsura în care instrumentele derivate pot fi utilizate în scopuri speculative sau numai pentru acoperirea împotriva riscurilor.
7. Conducerea poate proiecta politici aliniate abilităților sale de evaluare și poate stabili controale pentru a se asigura că aceste politici sunt respectate de angajații responsabili pentru evaluarea realizată de entitate. Acestea pot include:
 - (a) Procese pentru proiectarea și validarea metodologiilor utilizate la evaluare, inclusiv modalitatea de abordare a incertitudinilor evaluării și
 - (b) Politici privind maximizarea utilizării datelor de intrare observabile și tipurile de informații ce trebuie colectate pentru a susține evaluările instrumentelor financiare.
8. În entitățile mai mici, tranzacționarea instrumentelor financiare poate fi rară, iar experiența și cunoștințele conducerii pot fi limitate. Cu toate acestea, sta-

bilirea unor politici privind instrumentele financiare ajută o entitate să își determine toleranța la risc și să aprecieze dacă se atinge un anumit obiectiv prin investiții în anumite instrumente financiare.

Politicile și practicile privind resursele umane

9. Entitățile pot stabili politici prin care să impună angajaților-cheie, atât din front office, cât și din back office, să își ia pauze obligatorii de la sarcinile lor. Acest tip de control este utilizat ca o modalitate de prevenire și detectare a fraudei, în special dacă cei implicați în activități de tranzacționare creează tranzacții false sau înregistrează incorect tranzacțiile.

Utilizarea organizațiilor prestatoare de servicii

10. Entitățile pot, de asemenea, să utilizeze organizații prestatoare de servicii (de exemplu, gestionari de active) pentru a iniția achiziția sau vânzarea instrumentelor financiare, pentru a menține evidența tranzacțiilor pentru entitate sau pentru a evalua instrumentele financiare. Unele entități pot depinde de aceste organizații prestatoare de servicii pentru a primi o bază pentru raportarea financiară a instrumentelor financiare deținute. Cu toate acestea, dacă nu există, la nivelul conducerii, o înțelegere a controalelor implementate la organizația prestatoare de servicii, este posibil ca auditorul să nu poată obține probe de audit suficiente și adecvate astfel încât să se poată baza pe controalele din organizația prestatoare de servicii. A se vedea ISA 402¹, care stabilește cerințe ce impun auditorului să obțină probe de audit suficiente și adecvate atunci când o entitate utilizează serviciile uneia sau mai multor organizații prestatoare de servicii.
11. Utilizarea organizațiilor prestatoare de servicii poate să consolideze sau să slăbească mediul de control pentru instrumente financiare. De exemplu, este posibil ca personalul unei organizații prestatoare de servicii să aibă mai multă experiență cu instrumentele financiare decât are conducerea entității sau să aibă un control intern mai robust în ceea ce privește raportarea financiară. Utilizarea organizațiilor prestatoare de servicii poate permite, de asemenea, o separare mai clară a sarcinilor. Pe de altă parte, organizația prestatoare de servicii poate avea un mediu de control necorespunzător.

Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității

12. Procesul unei entități de evaluare a riscului există pentru a determina modul în care conducerea identifică riscurile afacerii care provin din utilizarea instrumentelor financiare, inclusiv modul în care conducerea estimează importanța riscurilor, evaluează probabilitatea apariției lor și decide cu privire la acțiunile de gestionare a acestora.
13. Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității constituie baza modului în care conducerea determină riscurile care trebuie gestionate. Procesele de evaluare a riscului există astfel încât conducerea:

1 ISA 402, *Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii.*

- (a) Să înțeleagă riscurile inerente ale unui instrument financiar înainte de contractarea acestuia, inclusiv obiectivul angajării în tranzacție și structura acesteia (de exemplu, fundamentul economic și de afaceri al activităților entității cu instrumente financiare),
 - (b) Să realizeze verificări prelabile adecvate, corespunzătoare riscurilor asociate anumitor instrumente financiare,
 - (c) Să monitorizeze pozițiile existente ale entității pentru a înțelege modul în care condițiile pieței influențează expunerile entității,
 - (d) Să dispună de proceduri implementate pentru a reduce sau a modifica, după caz, expunerea la risc și pentru gestionarea riscului reputațional și
 - (e) Să supună aceste procese unei supravegheri și unei revizuirii riguroase.
14. Structura implementată pentru a monitoriza și gestiona expunerile la riscuri ar trebui:
- (a) Să fie adecvată și consecventă cu atitudinea entității față de risc, așa cum a fost aceasta determinată de persoanele responsabile cu guvernanta,
 - (b) Să specifice nivelurile de aprobare pentru autorizarea diferitelor tipuri de instrumente financiare și tranzacții care pot fi încheiate și în ce scopuri pot fi încheiate. Instrumentele permise și nivelurile de aprobare trebuie să reflecte competențele celor implicați în activitățile cu instrumente financiare, demonstrând angajamentul conducerii față de competență,
 - (c) Să stabilească limite adecvate pentru expunerea maximă permisă pentru fiecare tip de risc (inclusiv partenerii aprobați). Nivelurile de expunere permise pot varia în funcție de tipul de risc sau partener,
 - (d) Să asigure monitorizarea obiectivă și oportună a riscurilor financiare și a activităților de control,
 - (e) Să asigure raportarea obiectivă și oportună a expunerilor, riscurilor și rezultatelor activităților cu instrumente financiare în gestionarea riscului și
 - (f) Să evalueze istoricul conducerii privind evaluarea riscurilor asociate anumitor instrumente financiare.
15. Tipurile și nivelurile de riscuri cu care se confruntă o entitate sunt direct corelate cu tipurile de instrumente financiare pe care le tranzacționează, inclusiv cu nivelul de complexitate al acestor instrumente și cu volumul de instrumente financiare tranzacționate.

Funcția de gestionare a riscului

16. Unele entități, de exemplu, marile instituții financiare cu un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare, pot fi obligate prin lege sau reglementări, sau

pot alege voluntar, să înființeze o funcție formală de gestionare a riscului. Această funcție este separată de cele responsabile pentru inițierea și gestionarea tranzacțiilor cu instrumente financiare. Funcția este responsabilă pentru monitorizarea și raportarea cu privire la activitățile cu instrumente financiare și poate include un comitet formal de risc, înființat de persoanele responsabile cu guvernanta. Exemplele de responsabilități-cheie în acest domeniu pot include:

- (a) Implementarea politicii de gestionare a riscului stabilite de persoanele responsabile cu guvernanta (inclusiv analizele riscurilor la care poate fi expusă o entitate),
 - (b) Proiectarea structurilor de limitare a riscului și asigurarea implementării în practică a acestor limite ale riscului,
 - (c) Elaborarea unor scenarii de testare la stres și analiza sensibilității unor portofolii cu poziții deschise, inclusiv revizuirea unor mișcări neobișnuite ale pozițiilor și
 - (d) Revizuirea și analiza noilor produse de instrumente financiare.
17. Instrumentele financiare pot avea asociat riscul ca o pierdere să depășească valoarea instrumentului financiar recunoscută în bilanț, dacă aceasta există. De exemplu, o reducere bruscă a prețului pieței pentru o marfă poate forța o entitate să înregistreze pierderi pentru a închide o poziție forward pentru acea marfă, din cauza cerințelor privind garanțiile reale sau marja. În unele cazuri, pierderile potențiale pot fi suficient de mari pentru a pune la îndoială în mod semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea. Entitatea poate să realizeze analize ale sensibilității sau evaluări în funcție de risc pentru a evalua efectele ipotetice viitoare asupra instrumentelor financiare care sunt afectate de riscul de piață. Cu toate acestea, evaluarea în funcție de risc nu reflectă pe deplin amploarea riscurilor care ar putea afecta entitatea, și analizele sensibilității și ale scenariilor pot fi afectate de diverse limitări.
18. Volumul și complexitatea activității cu instrumente financiare și cerințele relevante ale reglementărilor influențează analiza entității cu privire la necesitatea implementării unei funcții formale de gestionare a riscului și modul în care poate fi structurată această funcție. În entitățile care nu au implementat o funcție distinctă de gestionare a riscului, de exemplu, entitățile cu relativ puține instrumente financiare sau cu instrumente financiare care sunt mai puțin complexe, raportarea și monitorizarea activităților cu instrumente financiare pot fi o componentă a responsabilității funcției contabile sau financiare sau a responsabilității generale a conducerii și pot include un comitet oficial pentru risc, înființat de persoanele responsabile cu guvernanta.

Sistemele informaționale ale entității

19. Obiectivul principal al sistemului informațional al unei entități este capacitatea acestuia de a surprinde și înregistra cu exactitate toate tranzacțiile, de a le deconta, de a le evalua și de a genera informații pentru a permite gestionarea riscurilor aferente instrumentelor financiare și monitorizarea controalelor.

Dificultăți pot apărea în entitățile care sunt angajate într-un număr mare de instrumente financiare, în special dacă există o multitudine de sisteme slab integrate și care au interfețe manuale, fără controale adecvate.

20. Pentru anumite instrumente financiare poate fi necesar un număr mare de înregistrări contabile. Pe măsură ce complexitatea sau nivelul activităților cu instrumente financiare crește, este necesar să crească și complexitatea sistemului informațional. Aspectele specifice care pot apărea în raport cu instrumentele financiare includ:
- (a) Sistemele informaționale, în special pentru entitățile mai mici, nu au capacitatea sau nu sunt configurate adecvat pentru a procesa tranzacțiile cu instrumente financiare, în special în cazul în care entitatea nu are o experiență anterioară în tranzacționarea instrumentelor financiare. Această situație poate avea drept rezultat un număr crescut de tranzacții manuale care ar putea determina, mai departe, o creștere a riscului de apariție a erorilor,
 - (b) Diversitatea potențială a sistemelor necesare pentru procesarea tranzacțiilor mai complexe și necesitatea unei reconcilierii periodice între acestea, mai ales când sistemele nu au interfețe sau sunt supuse intervenției manuale,
 - (c) Posibilitatea ca tranzacții mult mai complexe, dacă sunt realizate de un număr redus de persoane, să fie evaluate sau ca riscul acestora să fie gestionat pe bază de foi de calcul, și nu în sisteme principale de procesare informatică, și posibilitatea ca securitatea fizică și logică a parolilor respectivelor foi de calcul să fie compromisă mai ușor,
 - (d) Absența revizuirii înregistrărilor excepțiilor sistemelor, a confirmărilor externe și a cotațiilor brokerilor, acolo unde sunt disponibile, pentru a valida înregistrările generate de sisteme,
 - (e) Dificultăți în controlarea și evaluarea intrărilor-cheie în sistemele pentru evaluarea instrumentelor financiare, în special atunci când sistemele sunt utilizate de grupul de traderi cunoscut sub denumirea de front office sau de un prestator terț de servicii și/sau tranzacțiile în cauză nu sunt de rutină sau sunt tranzacționate la un nivel redus,
 - (f) Imposibilitatea de a evalua proiectarea și calibrarea modelelor complexe utilizate pentru procesarea inițială și pe o bază periodică a tranzacțiilor,
 - (g) Posibilitatea neînființării de către conducere a unei baze de date cu modele, având controale implementate pentru acces, pentru modificarea și pentru întreținerea modelelor individuale, pentru a se menține o pistă evidentă de audit pentru modelele acreditate și pentru a evita accesul sau amendamentele neautorizate la respectivele modele;
 - (h) Investiția disproporționată care ar putea fi necesară pentru sistemele de gestionare a riscului și de control, atunci când o entitate se angajează

doar într-un număr limitat de tranzacții cu instrumente financiare, și posibilitatea apariției unei neînțelegeri a rezultatelor de către conducere, dacă aceasta nu este obișnuită cu aceste tipuri de tranzacții,

- (i) Posibila cerință ca sistemele terților, de exemplu, ale unei organizații prestatoare de servicii, să înregistreze, să proceseze, să contabilizeze sau să gestioneze adecvat riscul tranzacțiilor cu instrumente financiare și necesitatea de reconciliere adecvată și de confruntare a rezultatelor primite de la acești furnizori și
- (j) Considerente suplimentare privind securitatea și controlul, relevante pentru utilizarea unei rețele electronice, atunci când o entitate utilizează comerțul electronic pentru tranzacțiile cu instrumente financiare.

21. Sistemele informaționale relevante pentru raportarea financiară reprezintă o sursă importantă de informații pentru prezentările de informații cantitative din situațiile financiare. Cu toate acestea, entitățile pot să elaboreze și să mențină sisteme nefinanciare pentru raportarea internă și pentru a genera informații incluse în prezentările calitative referitoare, de exemplu, la riscuri și incertitudini sau la analizele sensibilității.

Activitățile de control ale entității

22. Activitățile de control asupra tranzacțiilor cu instrumente financiare sunt proiectate pentru a preveni sau detecta problemele care împiedică o entitate să-și atingă obiectivele. Aceste obiective pot avea natură operațională, de raportare financiară sau de conformitate. Activitățile de control asupra instrumentelor financiare sunt proiectate în raport cu volumul și complexitatea tranzacțiilor cu instrumente financiare și includ, în general, un proces adecvat de autorizare, o separare adecvată a sarcinilor și alte politici și proceduri menite să asigure atingerea obiectivelor de control ale entității. Schemele proceselor pot fi utile în identificarea controalelor unei entități, precum și în identificarea lipsei acestora. Prezenta IAPN se axează asupra activităților de control care au legătură cu exhaustivitatea, acuratețea și existența, evaluarea, prezentarea și descrierea.

Autorizare

23. Autorizarea poate să influențeze, atât direct, cât și indirect, aserțiunile din situațiile financiare. De exemplu, chiar dacă o tranzacție este executată în afara politicilor unei entități, ea poate fi totuși înregistrată și contabilizată corect. Cu toate acestea, tranzacțiile neautorizate pot determina o creștere semnificativă a riscului pentru entitate, determinând astfel o creștere importantă a riscului de denaturare semnificativă, deoarece astfel de tranzacții sunt întreprinse în afara sistemului de control intern. Pentru a atenua acest risc, entitatea stabilește deseori o politică clară cu privire la tipul de tranzacții care pot fi efectuate și la persoanele care le pot efectua, iar respectarea acestei politici este monitorizată de unitatea de back office a unei entități. Monitorizarea activităților de tranzacționare ale persoanelor, de exemplu, prin revizuirea volumelor neobișnuit de mari sau a câștigurilor sau pierderilor semnificative, va ajuta conducerea să

asigure conformitatea cu politicile entității, inclusiv autorizarea noilor tipuri de tranzacții, și să aprecieze dacă s-a produs o fraudă.

24. Funcția înregistrării unei entități privind inițierea tranzacțiilor este aceea de a identifica în mod clar natura și scopul tranzacțiilor individuale și drepturile și obligațiile care provin din fiecare contract de instrumente financiare, inclusiv caracterul executabil al contractelor. În plus față de informațiile de bază, precum valoarea nominală, înregistrările complete și exacte includ, de obicei, cel puțin:
- (a) Identitatea dealerului,
 - (b) Identitatea persoanei care înregistrează tranzacția (dacă nu este dealerul), momentul în care a fost inițiată tranzacția (inclusiv data și ora tranzacției) și modul în care a fost înregistrată în sistemele informaționale ale entității și
 - (c) Natura și scopul tranzacției, inclusiv dacă aceasta este considerată sau nu o acoperire împotriva riscurilor pentru o expunere comercială.

Separarea sarcinilor

25. Separarea sarcinilor și alocarea personalului reprezintă o activitate importantă de control, în special atunci când există o expunere la instrumente financiare. Activitățile cu instrumente financiare pot fi separate într-o serie de funcții care includ:
- (a) Executarea tranzacției (tranzacționare). În entitățile cu un volum ridicat de tranzacții cu instrumente financiare, această funcție poate fi realizată de unitatea de front office,
 - (b) Inițierea plăților de numerar și acceptarea încasărilor de numerar (decontări),
 - (c) Transmiterea confirmărilor de tranzacționare și reconcilierea diferențelor dintre înregistrările entității și răspunsurile primite de la parteneri, dacă este cazul,
 - (d) Înregistrarea corectă a tuturor tranzacțiilor în registrele contabile,
 - (e) Monitorizarea limitelor de risc. În entitățile cu un volum ridicat al tranzacțiilor cu instrumente financiare, această sarcină poate fi realizată de funcția de gestionare a riscului și
 - (f) Monitorizarea pozițiilor și evaluarea instrumentelor financiare.
26. Multe organizații aleg să separe sarcinile celor care investesc în instrumente financiare, ale celor care evaluează instrumentele financiare, ale celor care decontează instrumentele financiare și ale celor care înregistrează/contabilizează instrumentele financiare.
27. În cazul în care o entitate este prea mică pentru a realiza o separare adecvată a sarcinilor, este deosebit de important rolul conducerii și al persoanelor

responsabile cu guvernanta în monitorizarea activităților cu instrumente financiare.

28. La anumite entități, una dintre caracteristicile controlului intern este o funcție independentă de verificare a prețului (IPV – independent price verification). Acest departament este responsabil pentru verificarea separată a prețului unor instrumente financiare și poate utiliza surse de date, metodologii și ipoteze alternative. IPV oferă o perspectivă obiectivă asupra prețurilor stabilite într-o altă unitate a entității.
29. De obicei, departamentul middle sau back office este responsabil pentru stabilirea politicilor de evaluare și pentru asigurarea respectării politicilor. Entitățile care folosesc intens instrumente financiare pot realiza evaluări zilnice ale portofoliului lor de instrumente financiare și pot examina contribuția la profit sau pierdere a evaluărilor unui instrument financiar individual ca test al caracterului rezonabil al evaluărilor.

Exhaustivitate, acuratețe și existență

30. Reconcilierea periodică a înregistrărilor entității cu înregistrările băncilor externe și cu cele ale custozilor îi permite entității să se asigure că tranzacțiile sunt înregistrate corect. Separarea corespunzătoare a sarcinilor între cei care realizează tranzacțiile și cei care le reconciliază este importantă, deoarece există un proces riguros de revizuire a reconcilierilor și de decontare a elementelor reconciliate.
31. De asemenea, pot fi implementate controale care să le impună traderilor să identifice măsura în care un instrument financiar complex poate avea caracteristici unice, de exemplu, instrumente derivate încorporate. În astfel de circumstanțe poate exista o funcție separată care evaluează tranzacțiile cu instrumente financiare complexe la inițierea acestora (care poate fi cunoscută drept grupul de control al produselor), care lucrează împreună cu un grup de politici contabile pentru a asigura înregistrarea corectă a tranzacției. Deși este posibil ca entitățile mai mici să nu dispună de grupuri de control al produselor, o entitate poate dispune de un proces prestabilit pentru revizuirea contractelor cu instrumente financiare complexe în momentul inițierii lor, pentru a se asigura că sunt contabilizate corect, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Monitorizarea controalelor

32. Activitățile permanente de monitorizare ale entității sunt proiectate pentru a detecta și corecta orice deficiențe care afectează eficacitatea controalelor asupra tranzacțiilor cu instrumente financiare și asupra evaluării lor. Este important să existe o supraveghere și o revizuire adecvate ale activităților cu instrumente financiare în cadrul entității. Aceasta include:
 - (a) Supunerea tuturor controalelor unei revizui, de exemplu, monitorizarea statisticilor operaționale, precum numărul de elemente care sunt reconciliate sau diferența dintre sursele interne și sursele externe de informații privind prețurile,

- (b) Necesitatea existenței unor controale solide pentru sistemele informatice (IT) și monitorizarea și validarea aplicării lor și
 - (c) Necesitatea de a asigura reconcilierea corespunzătoare a informațiilor care rezultă din diferite procese și sisteme. De exemplu, beneficiul unui proces de evaluare este redus dacă rezultatul său nu este reconciliat corespunzător cu registrul Cartea mare.
33. În entitățile mai mari, sistemele informatice complexe țin, de obicei, evidența activităților cu instrumente financiare, iar acestea sunt proiectate pentru a asigura realizarea decontării la data scadenței. Sistemele informatice mai complexe pot genera înregistrări automate în conturile de compensare pentru a monitoriza mișcările de numerar și există controale ale procesării pentru a asigura reflectarea corectă în registrele entității a activităților cu instrumente financiare. Sistemele informatice pot fi proiectate pentru a genera rapoarte privind excepțiile pentru a alerta conducerea cu privire la situațiile în care instrumentele financiare nu au fost utilizate conform limitelor autorizate sau în care tranzacțiile efectuate nu s-au încadrat în limitele stabilite pentru respectivii parteneri. Cu toate acestea, niciun sistem informatic mai complex nu poate asigura exhaustivitatea înregistrării tranzacțiilor cu instrumente financiare. În consecință, conducerea implementează adesea proceduri suplimentare pentru a îmbunătăți probabilitatea înregistrării tuturor tranzacțiilor.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 315 (REVIZUIT ÎN 2019)

IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR DE DENATURARE SEMNIFICATIVĂ

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise
începând cu 15 decembrie 2021 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1
Concepte-cheie.....	2
Adaptabilitate.....	9
Data intrării în vigoare	10
Obiective	11
Definiții	12
Cerințe	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	13 - 18
Înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității.....	19 - 27
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.....	28 - 37
Documentație	38
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Definiții.....	A1 - A10
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	A11 - A47
Înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității.....	A48 - A183
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.....	A184 - A236
Documentație	A237 - A241
Anexa 1: Considerente pentru înțelegerea entității și a modelului său de afaceri Anexa 2: Înțelegerea factorilor de risc inerent	
Anexa 3: Înțelegerea sistemului de control intern al entității	

Anexa 4: Considerente pentru înțelegerea funcției de audit intern a unei entități

Anexa 5: Considerente pentru înțelegerea tehnologiei informației (IT)

Anexa 6: Considerente pentru înțelegerea controalelor generale în tehnologia informației

Standardul Internațional de Audit (ISA) 315 (Revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare.

Concepte-cheie din prezentul ISA

2. ISA 200 tratează obiectivele generale ale auditorului în efectuarea unui audit al situațiilor financiare¹, inclusiv să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut.² Riscul de audit depinde de riscul de denaturare semnificativă și de riscul de nedetectare.³ ISA 200 explică faptul că riscurile de denaturare semnificativă pot exista la două niveluri:⁴ la nivelul situațiilor financiare în general; și la nivelul aserțiunilor pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații.
3. ISA 200 impune auditorului să își exercite raționamentul profesional în planificarea și efectuarea unui audit și să planifice și să efectueze un audit cu scepticism profesional, recunoscând faptul că pot exista circumstanțe care pot determina denaturarea semnificativă a situațiilor financiare.⁵
4. Riscurile la nivelul situațiilor financiare au efecte generalizate asupra situațiilor financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor constau în două componente: riscul inerent și riscul de control:
 - Riscul inerent este descris drept susceptibilitatea unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații de a fi denaturată într-un mod care ar putea fi semnificativ, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale aferente.
 - Riscul de control este descris drept riscul ca o denaturare care ar putea apărea la nivelul unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații și care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la timp de controalele interne ale entității.
5. ISA 200 explică faptul că riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor sunt evaluate pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit necesare pentru a obține probe

1 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.*

2 ISA 200, punctul 17.

3 ISA 200, punctul 13 (c).

4 ISA 200, punctul A36.

5 ISA 200, punctele 15-16.

de audit suficiente și adecvate.⁶ Pentru riscurile de denaturare semnificativă identificate la nivelul aserțiunilor, prezentul ISA prevede o evaluare separată a riscului inerent și a riscului de control. Gradul în care factorii de risc inerent variază este numit în prezentul ISA „scara riscului inerent”.

6. Riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate de auditor le includ atât pe cele cauzate de eroare, cât și pe cele cauzate de fraudă. Deși ambele sunt tratate de prezentul ISA, importanța fraudei este de așa natură încât în ISA 240⁷ sunt incluse cerințe și îndrumări suplimentare cu privire la procedurile de evaluare a riscului și la activitățile conexe pentru a se obține informații care sunt utilizate pentru a identifica, evalua și răspunde riscurilor de denaturare semnificativă cauzate de fraudă.
7. Procesul de identificare și evaluare a riscului de către auditor este repetitiv și dinamic. Înțelegerea de către auditor a entității și a mediului acesteia, cadrul de raportare financiară aplicabil și controlul intern al entității sunt interdependente cu concepte din cadrul cerințelor pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă. În vederea înțelegerii, după cum prevede prezentul ISA, pot fi elaborate preconizări inițiale ale riscului, care ulterior pot fi îmbunătățite pe măsură ce auditorul avansează în procesul de identificare și evaluare a riscului. Suplimentar, prezentul ISA și ISA 330 prevăd ca auditorul să revizuiască evaluarea riscului și să modifice răspunsurile generale și procedurile suplimentare de audit, în baza probelor de audit obținute prin derularea unor proceduri suplimentare de audit în conformitate cu ISA 330 sau dacă se obțin informații noi.
8. ISA 330 prevede că auditorul trebuie să elaboreze și să implementeze răspunsuri generale pentru a trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare.⁸ În plus, ISA 330 explică faptul că evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și răspunsurile generale ale auditorului sunt afectate de înțelegerea de către auditor a mediului de control. ISA 330 impune, de asemenea, auditorului să elaboreze și să efectueze proceduri suplimentare de audit, ale căror natură, plasare în timp și amploare se bazează pe, și vin ca răspuns la, riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunilor.⁹

Adaptabilitate

9. ISA 200 afirmă că unele ISA-uri includ considerente privind adaptabilitatea care ilustrează aplicarea cerințelor asupra tuturor entităților, indiferent dacă natura și circumstanțele lor sunt mai mult sau mai puțin complexe.¹⁰ Prezentul ISA este destinat auditurilor tuturor entităților, indiferent de dimensiune sau complexitate, și, prin urmare, materialele privind aplicarea includ considerente specifice atât entităților mai puțin complexe, cât și celor mai complexe, după

6 ISA 200, punctul A43 (a) și ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*, punctul 6.

7 ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*.

8 ISA 330, punctul 5.

9 ISA 330, punctul 6.

10 ISA 200, punctul A65 (a).

caz. Deși dimensiunea unei entități poate fi un indicator al complexității sale, unele entități mici pot fi complexe, iar alte entități mai mari pot fi mai puțin complexe.

Data intrării în vigoare

10. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2021 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

11. Obiectivul auditorului este de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor, furnizând astfel, o bază pentru elaborarea și implementarea de răspunsuri la riscurile de denaturare semnificativă evaluate.

Definiții

12. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) *Aserțiuni* – Declarații, explicite sau nu, cu privire la recunoașterea, măsurarea, prezentarea și descrierea informațiilor din situațiile financiare care sunt implicite în declararea de către conducere a faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Aserțiunile sunt utilizate de auditor pentru a lua în considerare diferitele tipuri de posibile denaturări care pot apărea la identificarea, evaluarea și răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă. (A se vedea punctul A1)
 - (b) *Riscul afacerii* – Un risc rezultat în urma unor condiții, evenimente, circumstanțe, acțiuni sau inacțiuni semnificative care ar putea afecta negativ capacitatea unei entități de a-și îndeplini obiectivele și de a-și executa strategiile ori rezultat în urma stabilirii unor obiective și strategii neadecvate.
 - (c) *Controale* – Politici sau proceduri pe care o entitate le stabilește pentru a îndeplini obiectivele de control ale conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta. În acest context: (A se vedea punctele A2-A5)
 - (i) Politicile sunt afirmații cu privire la ceea ce ar trebui și ceea ce nu ar trebui făcut în cadrul entității pentru a realiza controlul. Astfel de afirmații pot fi documentate, prevăzute în mod explicit prin comunicări sau implicite, prin intermediul acțiunilor și deciziilor.
 - (ii) Procedurile sunt acțiuni de implementare a politicilor.
 - (d) *Controale generale în tehnologia informației (IT)* – Controale asupra proceselor informatice ale entității care susțin funcționarea corespunzătoare continuă a mediului IT, inclusiv funcționarea continuă eficientă a controalelor de procesare a informației și integritatea informației (adică exhaustivitatea, acuratețea și validitatea informației) în sistemul informațional al entității. A se vedea, de asemenea, definiția *mediului IT*.

- (e) *Controale privind procesarea informațiilor* – Controale cu privire la procesarea informațiilor în aplicațiile IT sau în procesele manuale din sistemul informațional al entității care tratează direct riscurile la adresa integrității informației (adică exhaustivitatea, acuratețea și validitatea tranzacțiilor și ale altor informații). (A se vedea punctul A6)
- (f) *Factori de risc inerent* – Caracteristicile evenimentelor sau condițiilor care afectează susceptibilitatea la denaturare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, a unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații înainte de a lua în considerare controalele. Astfel de factori pot fi calitativi sau cantitativi și includ complexitatea, subiectivitatea, schimbarea, incertitudinea sau susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau de alți factori ai riscului de fraudă¹¹ în măsura în care afectează riscul inerent. (A se vedea punctele A7-A8)
- (g) *Medii IT* – Aplicațiile și infrastructura IT suport, precum și procesele și personalul IT implicat în aceste procese pe care entitatea le utilizează pentru susținerea operațiunilor întreprinderii și realizarea strategiilor de afaceri. În sensul prezentului ISA:
- (i) O aplicație IT este un program sau un set de programe folosite la inițierea, procesarea, înregistrarea și raportarea tranzacțiilor ori a informațiilor. Aplicațiile IT includ depozite de date și aplicații de scriere a rapoartelor.
 - (ii) Infrastructura IT cuprinde rețeaua, sistemele de operare și bazele de date împreună cu echipamentele și programele informaționale aferente.
 - (iii) Procesele IT sunt procesele entității de gestionare a accesului la mediul IT, a modificărilor programului sau ale mediului IT și de gestionare a operațiunilor IT.
- (h) *Aserțiuni relevante* – O aserțiune cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații este relevantă atunci când are asociat un risc de denaturare semnificativă. Analiza asupra relevanței unei aserțiuni se face înainte de a lua în considerare orice controale aferente (în esență, riscul inerent). (A se vedea punctul A9)
- (i) *Riscuri generate de utilizarea sistemelor informatice* – Susceptibilitatea controalelor de procesare a informației la o proiectare și funcționalitate ineficientă, ori riscuri la adresa integrității informației (adică exhaustivitatea, acuratețea și validitatea tranzacțiilor și a altor informații) din cadrul sistemului informațional al entității, cauzate de ineficiențe în proiectarea sau operarea controalelor în cadrul proceselor IT ale entității (a se vedea mediul IT).

11 ISA 240, punctele A24-A27

- (j) *Proceduri de evaluare a riscului* – Procedurile de audit proiectate și efectuate pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor.
- (k) *Clasă semnificativă de tranzacții, sold al unui cont sau prezentare de informații* – O clasă de tranzacții, sold al unui cont sau o prezentare de informații pentru care există una sau mai multe aserțiuni relevante.
- (l) *Risc semnificativ* – Un risc de denaturare semnificativă identificat: (A se vedea punctul A10)
 - (i) Pentru care evaluarea riscului inerent este la pragul de sus al intervalului de risc inerent cauzat de nivelul la care factorii de risc inerent afectează combinația probabilității ca o denaturare să se întâmple cu magnitudinea potențialei denaturări în cazul în care aceasta ar apărea sau
 - (ii) Acesta va fi considerat drept un risc semnificativ în conformitate cu cerințele din alte ISA-uri.¹²
- (m) *Sistem de control intern* – Sistemul proiectat, implementat și menținut de persoanele responsabile cu guvernanta, de conducere și de alte categorii de personal cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. În sensul prezentului ISA, sistemul de control intern constă din cinci componente interconectate:
 - (i) Mediul de control,
 - (ii) Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității,
 - (iii) Procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern,
 - (iv) Sistemul informațional și comunicarea și
 - (v) Activitățile de control.

Cerințe

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

13. Auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri de evaluare a riscului pentru a obține probe de audit care oferă o bază adecvată pentru: (A se vedea punctele A11-A18)
 - (a) Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor și
 - (b) Proiectarea procedurilor suplimentare de audit, în conformitate cu ISA 330.

¹² ISA 240, punctul 27 și ISA 550, *Părți afiliate*, punctul 18

Auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri de evaluare a riscului într-o manieră care să nu favorizeze obținerea de probe de audit coroborative sau excluderea probelor de audit care ar putea fi contradictorii. (A se vedea punctul A14)

14. Procedurile de evaluare a riscului trebuie să includă următoarele: (A se vedea punctele A19-A21)
 - (a) Intervievări ale conducerii și ale altor persoane adecvate din cadrul entității, inclusiv ale persoanelor din cadrul funcției de audit intern (dacă această funcție există). (A se vedea punctele A22-A26)
 - (b) Proceduri analitice. (A se vedea punctele A27-A31)
 - (c) Observare și inspecție. (A se vedea punctele A32-A36)

Informații din alte surse

15. La obținerea probelor de audit în conformitate cu punctul 13, auditorul trebuie să ia în considerare informații: (A se vedea punctele A37-A38)
 - (a) Din procedurile auditorului cu privire la acceptarea sau continuarea relației cu clientul ori a misiunii de audit și
 - (b) După caz, din alte misiuni efectuate pentru entitate de către partenerul misiunii.
16. Atunci când auditorul intenționează să utilizeze informațiile obținute din experiența anterioară a auditorului cu entitatea și în urma procedurilor de audit efectuate în cadrul auditurilor anterioare, auditorul trebuie să determine dacă astfel de informații continuă să fie probe de audit relevante și de încredere pentru auditul curent. (A se vedea punctele A39-A41)

Discuții ale echipei misiunii

17. Partenerul misiunii și alți membri-cheie ai echipei misiunii trebuie să discute despre aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil și susceptibilitatea la denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale entității. (A se vedea punctele A42-A47)
18. În cazul în care există membri ai echipei misiunii care nu sunt implicați în discuțiile din cadrul echipei, partenerul de misiune trebuie să determine ce aspecte vor fi comunicate acelor membri.

Înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității (A se vedea punctele A48-A49)

Înțelegerea entității și a mediului său și a cadrului de raportare financiară aplicabil (A se vedea punctele A50-A55)

19. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului pentru a înțelege:
 - (a) Următoarele aspecte cu privire la entitate și la mediul său:

- (i) Structura organizațională a entității, forma de proprietate și guvernanta și modelul său de afaceri, inclusiv măsura în care modelul de afaceri integrează utilizarea IT, (A se vedea punctele A56-A67)
 - (ii) Factorii aferenți sectorului de activitate, factorii de reglementare și alți factori externi, (A se vedea punctele A68-A73) și
 - (iii) Parametrii utilizați, intern și extern, pentru a evalua performanța financiară a entității, (A se vedea punctele A74-A81)
- (b) Cadrul de raportare financiară aplicabil și politicile contabile ale entității și motivele pentru orice modificări ale acestora, (A se vedea punctele A82-A84) și
- (c) Cum afectează factorii de risc inerent susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare și nivelul la care fac acest lucru, la întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil în baza înțelegerii obținute la literele (a) și (b). (A se vedea punctele A85-A89)

20. Auditorul trebuie să evalueze dacă politicile contabile ale entității sunt adecvate și consecvente cadrului de raportare financiară aplicabil.

Înțelegerea componentelor sistemului de control intern al entității (A se vedea punctele A90-A95)

Mediul de control, procesul de evaluare a riscului din cadrul entității și procesul de monitorizare a sistemului de control intern (A se vedea punctele A96-A98)

Mediul de control

21. Auditorul trebuie să înțeleagă mediul de control relevant pentru întocmirea situațiilor financiare prin intermediul efectuării procedurilor de evaluare a riscului: (A se vedea punctele A99-A100)	
<p>(a) Prin înțelegerea setului de controale, procese și structuri care tratează: (A se vedea punctele A101-A102)</p> <p>(i) Cum sunt îndeplinite responsabilitățile de supraveghere ale conducerii, precum cultura entității și angajamentul conducerii față de integritate și valori etice,</p> <p>(ii) În situațiile în care persoanele responsabile cu guvernanta sunt diferite de conducere, independența persoanelor responsabile cu guvernanta și</p>	<p>și</p> <p>(b) Prin evaluarea măsurii în care: (A se vedea punctele A103-A108)</p> <p>(i) Conducerea, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, a creat și menținut o cultură bazată pe onestitate și conduită etică,</p> <p>(ii) Mediul de control furnizează o fundație adecvată pentru celelalte</p>

<p>supravegherea sistemului de control intern al entității de către acestea,</p> <p>(iii) Alocarea autorității și responsabilității de către entitate,</p> <p>(iv) Cum atrage, dezvoltă și păstrează entitatea persoanele competente și</p> <p>(v) Cum trage la răspundere entitatea persoanele pentru responsabilitățile lor în demersul de îndeplinire a obiectivelor sistemului de control intern.</p>	<p>componente ale sistemului de control intern al entității având în vedere natura și complexitatea entității și</p> <p>(iii) Deficiențele de control identificate în mediul de control subminează celelalte componente ale sistemului de control intern al entității.</p>
---	--

Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității

<p>22. Auditorul trebuie să înțeleagă procesul de evaluare a riscului din cadrul entității care este relevant pentru întocmirea situațiilor financiare, prin intermediul efectuării procedurilor de evaluare a riscului, prin:</p>	
<p>(a) Înțelegerea procesului entității pentru: (A se vedea punctele A109-A110)</p> <p>(i) Identificarea riscurilor afacerii, relevante pentru obiectivele de raportare financiară, (A se vedea punctul A62)</p> <p>(ii) Evaluarea importanței acelor riscuri, inclusiv probabilitatea apariției acestora și</p> <p>(iii) Tratarea acelor riscuri</p>	<p>și</p> <p>(b) Evaluarea măsurii în care procesul de evaluare a riscului din cadrul entității este adecvat circumstanțelor entității având în vedere natura și complexitatea acesteia. (A se vedea punctele A111-A113)</p>

23. Dacă auditorul identifică riscuri de denaturare semnificativă neidentificate de conducere, auditorul trebuie:

- (a) Să stabilească dacă astfel de riscuri sunt de tipul celor pe care auditorul le estimează că ar fi trebuit identificate de către entitate în procesul de evaluare a riscului și, dacă da, să înțeleagă de ce procesul de evaluare a riscului din cadrul entității nu a reușit să identifice astfel de riscuri de denaturare semnificativă și
- (b) Să ia în considerare implicațiile pentru evaluarea auditorului de la punctul 22 (b).

Procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern

24. Auditorul trebuie să înțeleagă procesul de monitorizare a sistemului de control intern din cadrul entității relevant pentru întocmirea situațiilor financiare, prin intermediul efectuării procedurilor de evaluare a riscului, prin: (A se vedea punctele A114-A115)	
<p>(a) Înțelegerea acelor aspecte din procesul entității care tratează:</p> <p>(i) Evaluări permanente și separate pentru monitorizarea eficacității cu care funcționează controalele și identificarea și remediarea deficiențelor de control identificate (A se vedea punctele A116-A117) și</p> <p>(ii) Funcția de audit intern a entității, dacă există, inclusiv natura, responsabilitățile și activitățile acesteia; (A se vedea punctul A118)</p> <p>(b) Înțelegerea surselor informațiilor folosite în procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern și considerentele conducerii pentru suficiența gradului de încredere al informației folosită în acest scop (A se vedea punctele A119-A120)</p>	<p>și</p> <p>(c) Evaluarea măsurii în care procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern este adecvat circumstanțelor entității având în vedere natura și complexitatea acesteia. (A se vedea punctele A121-A122)</p>

Sistemul informațional, comunicarea și activitățile de control (A se vedea punctele A123-A130) Sistemul informațional și comunicarea

25. Auditorul trebuie să înțeleagă sistemul informațional și comunicarea din cadrul entității relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, prin intermediul efectuării procedurilor de evaluare a riscului, prin: (A se vedea punctul A131)	
<p>(a) Înțelegerea activităților entității pentru procesarea informațiilor, inclusiv a datelor și informațiilor sale, a resurselor folosite în astfel de activități și a politicilor care definesc, pentru clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații semnificative: (A se vedea punctele A132-A143)</p> <p>(i) Modul în care circulă informația în sistemul informatic al entității, inclusiv:</p>	<p>și</p> <p>(c) Evaluarea măsurii în care sistemul informațional și de comunicare al entității susțin în mod corespunzător întocmirea situațiilor financiare ale entității în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. (A se vedea punctul A146)</p>

<ul style="list-style-type: none"> a. Cum sunt inițiate tranzacțiile și cum sunt înregistrate informațiile cu privire la acestea, cum sunt procesate, corectate, dacă este cazul, incluse în registrul Cartea mare și raportate în situațiile financiare și b. Cum sunt colectate, procesate și prezentate în situațiile financiare informațiile cu privire la evenimente și condiții, altele decât tranzacții, <ul style="list-style-type: none"> (ii) Înregistrările contabile, conturile specifice din situațiile financiare și alte înregistrări care justifică fluxurile de informații din sistemul informațional, (iii) Procesul de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității, inclusiv pentru prezentările de informații și (iv) Resursele entității, inclusiv mediul IT, relevante pentru litera (a) subpunctele (i)-(iii) de mai sus, <p>(b) Înțelegerea modalității prin care entitatea comunică aspecte semnificative care contribuie la întocmirea situațiilor financiare și responsabilitățile de raportare aferente în sistemul informațional și alte componente ale sistemului de control intern: (A se vedea punctele A144-A145)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Între persoanele din cadrul entității, inclusiv modalitatea prin care sunt comunicate rolurile și responsabilitățile de raportare financiară, (ii) Între conducere și persoanele responsabile cu guvernanta și (iii) Cu părțile externe, precum cele cu autoritățile responsabile de reglementare 	
--	--

Activități de control

<p>26. Auditorul trebuie să înțeleagă componenta activității de control prin intermediul procedurilor de evaluare a riscului efectuate prin: (A se vedea punctele A147-A157)</p>	
<p>(a) Identificarea controalelor care tratează riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor în componenta activităților de control după cum urmează:</p> <p>(i) Controale care tratează un risc care este considerat ca fiind un risc semnificativ, (A se vedea punctele A158-A159)</p> <p>(ii) Controale ale înregistrărilor contabile, inclusiv ale înregistrărilor contabile nonstandard folosite la înregistrarea tranzacțiilor sau a ajustărilor izolate, neobișnuite, (A se vedea punctele A160-A161)</p> <p>(iii) Controale pentru care auditorul planifică să testeze eficacitatea operațională atunci când stabilește natura, calendarul și amploarea testării de fond, ce trebuie să includă controale care testează riscuri pentru care doar procedurile de fond nu furnizează probe de audit suficiente și adecvate și (A se vedea punctele A162-A164)</p> <p>(iv) Alte controale pe care auditorul le consideră adecvate pentru a-i permite să îndeplinească obiectivele de la punctul 13 cu privire la riscurile la nivelul aserțiunii, în baza raționamentului profesional al auditorului, (A se vedea punctul A165)</p> <p>(b) În baza controalelor identificate la litera (a), identificarea aplicațiilor IT și a altor aspecte ale mediului IT al entității care sunt expuse riscurilor generate de utilizarea sistemului IT, (A se vedea punctele A166-A172)</p>	<p>și</p> <p>(d) Pentru orice control identificat la litera (a) sau (c) subpunctul (ii): (A se vedea punctele A175-A181)</p> <p>(i) Evaluarea măsurii în care controlul este proiectat să trateze eficient riscul de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii sau este proiectat să susțină eficient funcționarea altor controale și</p> <p>(ii) Stabilirea măsurii în care controlul a fost implementat prin efectuarea de proceduri aditionale interviuării personalului entității.</p>

<p>(c) Pentru astfel de aplicații IT și alte aspecte ale mediului IT prevăzute la litera (b), identificând: (A se vedea punctele A173-A174)</p> <p>(i) Riscurile aferente generate de utilizarea IT și</p> <p>(ii) Controalele generale ale sistemelor informatice ale entității care tratează astfel de riscuri.</p>	
---	--

Deficiențe de control în cadrul sistemului de control intern al entității

27. În baza evaluării de către auditor a fiecărei componente a sistemului de control intern al entității, auditorul trebuie să stabilească dacă au fost identificate una sau mai multe deficiențe de control. (A se vedea punctele A182-A183)

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctele A184-A185)

Identificarea riscurilor de denaturare semnificativă

28. Auditorul trebuie să identifice riscurile de denaturare semnificativă și să stabilească dacă acestea există: (A se vedea punctele A186-A192)
- (a) La nivelul situațiilor financiare (A se vedea punctele A193-A200) sau
- (b) La nivelul aserțiunilor pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații. (A se vedea punctul A201)
29. Auditorul trebuie să determine care sunt aserțiunile relevante și clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații aferente acestora care sunt considerate semnificative. (A se vedea punctele A202-A204)

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare

30. Pentru riscurile de denaturare semnificativă identificate la nivelul situațiilor financiare, auditorul trebuie să evalueze riscurile și: (A se vedea punctele A193-A200)
- (a) Să stabilească dacă astfel de riscuri afectează evaluarea riscurilor la nivelul aserțiunilor și
- (b) Să evalueze natura și amploarea efectului lor generalizat asupra situațiilor financiare.

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

Evaluarea riscului inerent (A se vedea punctele A205-A217)

31. Pentru riscurile de denaturare semnificativă identificate la nivelul aserțiunilor, auditorul trebuie să evalueze riscul inerent prin evaluarea probabilității și

amplorii denaturării. În cadrul acestui demers, auditorul trebuie să ia în considerare modul în care și nivelul la care:

- (a) Factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea la denaturare a aserțiunilor relevante și
 - (b) Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare afectează evaluarea riscului inerent pentru riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. (A se vedea punctele A215-A216)
32. Auditorul trebuie să determine dacă vreunul dintre riscurile de denaturare semnificativă evaluate este risc semnificativ. (A se vedea punctele A218-A221)
33. Auditorul trebuie să stabilească dacă procedurile de fond nu pot furniza singure probe de audit suficiente și adecvate pentru oricare dintre riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. (A se vedea punctele A222-A225)

Evaluarea riscului de control

34. Dacă auditorul planifică să testeze eficacitatea operațională a controalelor, auditorul trebuie să evalueze riscul de control. Dacă auditorul nu planifică să testeze eficacitatea operațională a controalelor, evaluarea de către auditor a riscului de control trebuie să fie de așa natură încât evaluarea riscului de denaturare semnificativă să fie aceeași ca evaluarea riscului inerent. (A se vedea punctele A226-A229)

Evaluarea probelor de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului

35. Auditorul trebuie să evalueze dacă probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului oferă o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Dacă nu, auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului suplimentare până când sunt obținute probe de audit care să ofere o astfel de bază. La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să ia în considerare toate probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului, indiferent dacă sunt coroborative sau contradictorii aserțiunilor făcute de conducere. (A se vedea punctele A230-A232)

Clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații care nu sunt semnificative, dar sunt de valoare considerabilă

36. Pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările de informații de valoare considerabilă care nu au fost considerate drept clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații semnificative, auditorul trebuie să evalueze dacă ipoteza auditorului rămâne adecvată. (A se vedea punctele A233-A235)

Revizuirea evaluării riscului

37. Dacă auditorul obține noi informații care sunt inconsecvente cu probele de audit pe baza cărora și-a bazat inițial identificarea sau evaluarea riscurilor de

denaturare semnificativă, auditorul trebuie să revizuiască identificarea sau evaluarea. (A se vedea punctul A236)

Documentație

38. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:¹³ (A se vedea punctele A237-A241)
- (a) Discuția din cadrul echipei misiunii și deciziile semnificative care au fost luate,
 - (b) Elementele-cheie ale înțelegerii de către auditor în conformitate cu punctele 19, 21, 22, 24 și 25; sursele de informații pe baza cărora auditorul a obținut înțelegerea și procedurile de evaluare a riscului efectuate,
 - (c) Evaluarea proiectării controalelor identificate și stabilirea măsurii în care astfel de controale au fost implementate, în conformitate cu cerințele de la punctul 26 și
 - (d) Riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor, inclusiv riscuri semnificative și riscuri pentru care procedurile de fond nu pot furniza singure probe de audit suficiente și adecvate și, argumentele pentru raționamentele semnificative făcute.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Definiții (A se vedea punctul 12)

Aserțiuni (A se vedea punctul 12 (a))

- A1. Categoriile de aserțiuni sunt utilizate de auditor pentru a analiza diferitele tipuri de posibile denaturări care pot apărea la identificarea, evaluarea și răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă. Exemple de aceste categorii de aserțiuni sunt descrise la punctul A190. Aserțiunile diferă de declarațiile scrise impuse de ISA 580¹⁴, pentru a confirma anumite aspecte sau a susține alte probe de audit.

Controale (A se vedea punctul 12 (c))

- A2. Controalele sunt integrate în componentele sistemului de control intern al entității.
- A3. Politicile sunt implementate prin intermediul acțiunilor personalului din entitate sau prin reținerea personalului de a întreprinde acțiuni care ar intra în conflict cu astfel de politici.

13 ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6-A7.

14 ISA 580, *Declarații scrise*.

- A4. Procedurile pot fi mandatate prin documente formale sau prin alte comunicări din partea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta sau, pot rezulta din comportamente care nu sunt mandatate ci mai degrabă condiționate de cultura entității. Procedurile pot fi aplicate prin acțiunile permise de aplicațiile IT folosite de entitate sau prin alte aspecte ale mediului IT al entității.
- A5. Controalele pot fi directe sau indirecte. Controalele directe sunt controalele care sunt suficient de precise pentru a trata riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii. Controalele indirecte sunt controale care susțin controalele directe.

Controale privind procesarea informațiilor (A se vedea punctul 12 (e))

- A6. Riscurile la adresa integrității informației apar din susceptibilitatea la o implementare ineficientă a politicilor informaționale ale entității, care sunt politici ce definesc fluxul informațional, înregistrările și procesele de raportare din sistemul informațional al entității. Controalele privind procesarea informațiilor sunt proceduri care susțin implementarea eficientă a politicilor informaționale ale entității. Controalele privind procesarea informațiilor pot fi automate (de exemplu, integrate în aplicațiile IT) sau manuale (de exemplu, controale asupra intrărilor și ieșirilor) și se pot baza pe alte controale, inclusiv alte controale privind procesarea informațiilor sau controale generale în tehnologia informației.

Factori de risc inerent (A se vedea punctul 12 (f))

<p>Anexa 2 prezintă aspecte suplimentare privind înțelegerea factorilor de risc inerent.</p>

- A7. Factorii de risc inerent pot fi calitativi sau cantitativi și pot afecta susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare. Factorii calitativi ai riscului inerent aferenți întocmirii informațiilor solicitate de cadrul de raportare financiară aplicabil, includ:
- Complexitatea,
 - Subiectivitatea,
 - Modificarea,
 - Incertitudinea sau
 - Susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau de alți factori ai riscului de fraudă în măsura în care afectează riscul inerent.
- A8. Alți factori de risc inerent care afectează susceptibilitatea la denaturare a unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații, includ:

- Importanța cantitativă ori calitativă a clasei de tranzacții, soldului unui cont sau prezentării de informații sau
- Volumul sau lipsa de uniformitate în componența elementelor ce urmează să fie procesate prin clasa de tranzacții sau soldul unui cont ori să fie reflectate în prezentarea de informații.

Aserțiuni relevante (A se vedea punctul 12 (h))

A9. Un risc de denaturare semnificativă poate fi aferent mai multor aserțiuni, caz în care aserțiunile la care se referă un astfel de risc sunt aserțiuni relevante. Dacă o aserțiune nu prezintă un risc identificat de denaturare semnificativă, atunci ea nu este o aserțiune relevantă.

Risc semnificativ (A se vedea punctul 12 (l))

A10. Caracterul semnificativ poate fi descris drept importanța relativă a unui aspect și este examinat de auditor în contextul în care acesta este analizat. Pentru riscul inerent, caracterul semnificativ poate fi examinat în contextul modului în care și la nivelul la care factorii de risc inerent afectează combinarea probabilității apariției unei denaturări cu amploarea potențialei denaturări în cazul în care aceasta ar apărea.

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe (A se vedea punctele 13-18)

A11. Riscurile de denaturare semnificativă care urmează a fi identificate și evaluate le includ atât pe cele cauzate de fraudă, cât și pe cele cauzate de eroare, și ambele sunt acoperite de prezentul ISA. Totuși, fraudă este atât de importantă încât în ISA 240 sunt incluse cerințe și îndrumări suplimentare cu privire la procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe pentru a se obține informații care sunt utilizate la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.¹⁵ În plus, următoarele ISA-uri furnizează cerințe și îndrumări suplimentare cu privire la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în ceea ce privește aspecte și circumstanțe specifice:

- ISA 540 (Revizuit)¹⁶ în ceea ce privește estimările contabile,
- ISA 550 în ceea ce privește relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate,
- ISA 570 (Revizuit)¹⁷ în ceea ce privește continuitatea activității și
- ISA 600¹⁸ în ceea ce privește situațiile financiare ale grupului.

A12. Scepticismul profesional este necesar pentru evaluarea critică a probelor de audit colectate atunci când se efectuează procedurile de evaluare a riscului și,

¹⁵ ISA 240, punctele 12-27.

¹⁶ ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*.

¹⁷ ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*.

¹⁸ ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*.

ajută auditorul să rămână atent la probe de audit care nu sunt părtinitoare în a corobora existența riscurilor sau care sunt contradictorii existenței riscurilor. Scepticismul profesional este o atitudine aplicată de auditor atunci când folosește raționamentul profesional care oferă apoi o bază pentru acțiunile auditorului. Auditorul aplică raționamentul profesional atunci când determină dacă are probe de audit care oferă o bază adecvată pentru evaluarea riscului.

A13. Aplicarea scepticismului profesional de către auditor poate include:

- Punerea la îndoială a informațiilor contradictorii și a nivelului de încredere al documentelor,
- Analizarea răspunsurilor la interviuri și a altor informații obținute din partea conducerii și a persoanelor responsabile cu governanța,
- Atenție la condițiile ce pot indica posibile denaturări cauzate fie de fraudă, fie de eroare și
- Analizarea măsurii în care probele de audit obținute susțin identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor ținând cont de natura și circumstanțele entității.

De ce este importantă obținerea probelor de audit într-o manieră lipsită de influențe (A se vedea punctul 13)

A14. Elaborarea și efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor în vederea obținerii de probe de audit pentru susținerea identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă într-o manieră lipsită de subiectivism poate asista auditorul în identificarea informațiilor potențial contradictorii, aspect ce îl poate ajuta pe acesta în exercitarea scepticismului profesional în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Surse ale probelor de audit (A se vedea punctul 13)

A15. Elaborarea și efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor pentru obținerea probelor de audit într-o manieră lipsită de subiectivism poate implica obținerea de probe din mai multe surse din cadrul și din afara entității. Cu toate acestea, auditorului nu i se impune să efectueze o căutare exhaustivă pentru a identifica toate sursele posibile de probe de audit. Pe lângă informațiile din alte surse¹⁹, sursele de informații pentru procedurile de evaluare a riscurilor pot include:

- Interacțiunile cu conducerea, persoanele responsabile cu governanța și alte persoane-cheie din entitate, precum auditorii interni.
- Anumite părți externe precum organismele de reglementare, indiferent dacă sunt obținute direct sau indirect.

¹⁹ A se vedea punctele A37 și A38.

- Informații despre entitate disponibile publicului, de exemplu, comunicate de presă emise de entitate, documente pentru analiști sau pentru întâlniri ale grupurilor de investitori, rapoarte ale analiștilor sau informații despre activitatea de tranzacționare.

Indiferent de sursa informațiilor, auditorul analizează relevanța și nivelul de încredere al informațiilor utilizate drept probe de audit în conformitate cu ISA 500.²⁰

Adaptabilitate (A se vedea punctul 13)

- A16. Natura și amploarea procedurilor de evaluare a riscului variază în funcție de natura și circumstanțele entității (de exemplu, caracterul formal al politicilor și procedurilor entității și, procesele și sistemele). Auditorul folosește raționamentul profesional pentru a determina natura și amploarea procedurilor de evaluare a riscului care trebuie să fie efectuate pentru a îndeplini cerințele prezentului ISA.
- A17. Deși amploarea la care politicile, procedurile, procesele și sistemele unei entități sunt formalizate poate varia, auditorul trebuie totuși să obțină o înțelegere în conformitate cu punctele 19, 21, 22, 24, 25 și 26.

Exemple:

Unele entități, inclusiv entitățile mai puțin complexe și îndeosebi entitățile administrate de proprietari, ar putea să nu aibă procese și sisteme structurate (de exemplu, procese de evaluare a riscului sau un proces de monitorizare a sistemului de control intern) sau este posibil să aibă procese sau sisteme cu documentație limitată, sau fără consecvență în modul în care sunt desfășurate. Atunci când astfel de sisteme și procese nu sunt formalizate, auditorul poate efectua totuși proceduri de evaluare a riscului prin observare și interviu.

Se preconizează că alte entități, de obicei entități mai complexe, au politici și proceduri mai documentate și formalizate. Auditorul poate folosi o astfel de documentație la efectuarea procedurilor de evaluare a riscului.

- A18. Natura și amploarea procedurilor de evaluare a riscului ce trebuie efectuate la asumarea unei misiuni pentru prima dată, pot fi mai ample decât procedurile pentru o misiune recurentă. În perioadele ulterioare, auditorul se poate concentra pe schimbările care au intervenit de la perioada anterioară.

Tipuri de proceduri de evaluare a riscului (A se vedea punctul 14)

- A19. ISA 500²¹ explică tipurile de proceduri care pot fi efectuate în vederea obținerii probelor de audit din procedurile de evaluare a riscului și din procedurile de audit suplimentare. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit pot fi afectate de faptul că unele dintre datele contabile și

²⁰ ISA 500, *Probe de audit*, punctul 7.

²¹ ISA 500, punctele A14-A17 și A21-A25.

alte probe pot fi disponibile doar în format electronic sau doar în anumite momente.²² Auditorul poate efectua proceduri de fond sau teste ale controalelor, în conformitate cu ISA 330, în același timp cu procedurile de evaluare a riscului, atunci când este eficient să acționeze astfel. Probele de audit obținute care susțin identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pot susține de asemenea detectarea denaturărilor la nivelul aserțiunii sau evaluarea eficacității operaționale a controalelor.

- A20. Deși auditorului i se impune să efectueze toate procedurile de evaluare a riscului descrise la punctul 14 pe parcursul obținerii înțelegerii necesare cu privire la entitate și la mediul său, la cadrul de raportare financiară aplicabil și la sistemul de control intern al entității (a se vedea punctele 19-26), nu este obligatoriu ca acesta să le efectueze pe toate pentru fiecare aspect al acelei înțelegeri. Alte proceduri pot fi efectuate atunci când informațiile care urmează a fi obținute în urma acestora pot fi utile în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. Exemple de astfel de proceduri pot include interviuri ale consilierului juridic extern al entității sau ale supraveghetorilor externi ori ale experților evaluatori la care a apelat entitatea.

Instrumente și tehnici automatizate (A se vedea punctul 14)

- A21. Utilizând instrumente și tehnici automatizate, auditorul poate efectua proceduri de evaluare a riscului la volume mari de date (din registrul Cartea mare, registre secundare sau alte date operaționale) inclusiv pentru analize, recalculări, reefectuare sau reconcilieri.

Interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității (A se vedea punctul 14 (a))

De ce sunt realizate interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității

- A22. Informațiile obținute de auditor pentru a susține o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor și elaborarea procedurilor suplimentare de audit pot fi obținute prin interviuri ale conducerii și ale celor responsabili pentru raportarea financiară.
- A23. Intervievarea conducerii și a celor responsabili pentru raportarea financiară, precum și a altor persoane adecvate din cadrul entității și a altor angajați cu diferite niveluri de autoritate poate oferi auditorului perspective variate la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Exemple:

- Interviurile direcționate către persoanele responsabile cu guvernanta îl pot ajuta pe auditor să înțeleagă amploarea supravegherii efectuate de cei însărcinați cu guvernanta asupra întocmirii situațiilor financiare de către conducere. ISA 260 (Revizuit)²³ identifică importanța unei

²² ISA 500, punctul A12.

²³ ISA 260 (revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 4 (b).

comunicări bidirecționale eficiente în a-l ajuta pe auditor să obțină informații în acest sens de la persoanele responsabile cu governanța.

- Interviewările angajaților responsabili de inițierea, procesarea sau înregistrarea tranzacțiilor complexe sau neobișnuite îl pot ajuta pe auditor să evalueze gradul de adecvare al selectării și aplicării anumitor politici contabile.
- Interviewările direcționate către consilierul juridic intern pot furniza informații despre aspecte precum litigii, conformitatea cu legile și reglementările, cunoștințe privind o fraudă sau suspiciuni de fraudă care afectează entitatea, garanții, obligații postvânzare, acorduri (precum asocierile în participație) cu parteneri de afaceri și semnificația termenilor contractuali.
- Interviewările direcționate către personalul de marketing și vânzări pot furniza informații privind modificările strategiilor de marketing, tendințelor comerciale sau acordurilor contractuale ale entității cu clienții săi.
- Interviewările direcționate către funcția de gestionare a riscului (sau către cei care îndeplinesc astfel de roluri) pot furniza informații cu privire la riscurile operaționale și de reglementare care ar putea afecta raportarea financiară.
- Interviewările direcționate către personalul IT pot furniza informații privind modificările sistemului, deficiențele acestuia sau deficiențe de control ori alte informații privind riscurile aferente IT.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A24. Atunci când realizează interviewări ale celor care pot deține informații ce pot ajuta la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorii entităților din sectorul public pot obține informații din surse suplimentare, de exemplu, de la auditori care sunt implicați în audituri de performanță sau alte audituri ale entității.

Interviewarea celor din cadrul funcției de audit intern

Anexa 4 prezintă aspectele necesare pentru înțelegerea funcției de audit intern a unei entități.

De ce sunt realizate interviewări ale funcției de audit intern (dacă această funcție există)

A25. Dacă o entitate are o funcție de audit intern, interviewarea persoanelor adecvate din cadrul respectivei funcții poate asista auditorul în demersul de înțelegere a entității și a mediului său și, a sistemului de control intern al entității, pentru identificarea și evaluarea riscurilor.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A26. Auditorii entităților din sectorul public au adesea responsabilități suplimentare în ceea ce privește controlul intern și respectarea legilor și reglementărilor aplicabile. Intervievarea persoanelor adecvate implicate în audit intern poate ajuta auditorii în identificarea riscului de neconformitate semnificativă cu legile și reglementările aplicabile și a riscului deficiențelor în controalele aferente raportării financiare.

Proceduri analitice (A se vedea punctul 14 (b))

De ce procedurile analitice sunt efectuate ca o procedură de evaluare a riscului

A27. Procedurile analitice pot ajuta la identificarea inconsecvențelor, tranzacțiilor sau evenimentelor neobișnuite și a valorilor, ponderilor și tendințelor care pot avea implicații pentru audit. Relațiile neobișnuite sau neașteptate care sunt identificate pot ajuta auditorul în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, în special a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

A28. Prin urmare, procedurile analitice efectuate drept proceduri de evaluare a riscului pot asista la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin identificarea aspectelor entității cu care auditorul nu era la curent sau la înțelegerea modului în care factori de risc inerent, precum schimbările, afectează susceptibilitatea aserțiunilor privind denaturarea.

Tipuri de proceduri analitice

A29. Proceduri analitice efectuate ca proceduri de evaluare a riscului:

- Pot include atât informații financiare, cât și nefinanciare, de exemplu, relația dintre vânzări și suprafața spațiului de vânzare sau volumul bunurilor vândute (nefinanciare).
- Pot utiliza date agregate la un nivel superior. În consecință, rezultatele acelor proceduri analitice pot furniza un indiciu inițial general cu privire la probabilitatea unei denaturări semnificative.

Exemplu:

În auditul multor entități, inclusiv cele cu modele de afaceri și procese mai puțin complexe și un sistem informațional mai puțin complex, auditorul poate efectua o simplă comparație între informații precum modificări ale soldurilor conturilor interimare sau lunare din solduri ale perioadelor anterioare, pentru a obține un indiciu cu privire la zonele cu potențial de risc mai mare.

A30. Prezentul ISA tratează utilizarea de către auditor a procedurilor analitice ca proceduri de evaluare a riscurilor. ISA 520²⁴ tratează utilizarea de către auditor a procedurilor analitice ca proceduri de fond („proceduri analitice de

24 ISA 520, *Proceduri analitice*.

fond”) și responsabilitățile auditorului de a efectua proceduri analitice spre finalul auditului. Prin urmare, procedurile analitice efectuate ca proceduri de evaluare a riscului nu trebuie să fie efectuate în conformitate cu cerințele din ISA 520. Cu toate acestea, cerințele și materialele privind aplicarea din ISA 520 pot oferi îndrumări utile auditorului atunci când efectuează proceduri analitice ca parte a procedurilor de evaluare a riscurilor.

Instrumente și tehnici automatizate

- A31. Procedurile analitice pot fi efectuate folosind o serie de instrumente și tehnici ce pot fi automatizate. Aplicarea de proceduri analitice automatizate datelor poate fi denumită analiza datelor.

Exemplu:

Auditorul poate utiliza o foaie de calcul pentru a efectua o comparație între valorile reale înregistrate și cele bugetate, sau poate efectua o procedură mai avansată prin extragerea datelor din sistemul informațional al entității și analiza acestor date utilizând tehnici de vizualizare pentru identificarea claselor de tranzacții, a soldurilor conturilor sau a prezentărilor de informații pentru care mai multe proceduri specifice de evaluare a riscului pot fi justificate.

Observare și inspecție (A se vedea punctul 14 (c))

De ce observarea și inspecția sunt efectuate ca proceduri de evaluare a riscului

- A32. Observarea și inspecția pot susține, corobora sau contrazice interviuările conducerii și ale altor părți și pot furniza, de asemenea, informații despre entitate și mediul său.

Adaptabilitate

- A33. Atunci când politicile sau procedurile nu sunt documentate sau entitatea are controale mai puțin formalizate, auditorul poate în continuare să obțină unele probe de audit pentru a susține identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin observarea și inspecția efectuării controlului.

Exemple:

- Auditorul poate înțelege controalele asupra inventarierii stocurilor, chiar dacă acestea nu au fost documentate de entitate, prin observare directă.
- Auditorul ar putea avea posibilitatea să observe separarea atribuțiilor.
- Auditorul ar putea avea posibilitatea să observe introducerea parolelor.

Observarea și inspecția ca proceduri de evaluare a riscului

- A34. Procedurile de evaluare a riscului pot include observarea sau inspecția următoarelor:

- Operațiunilor entității.

- Documentelor interne (precum planurile și strategiile de afaceri), evidențelor și manualelor de control intern.
- Rapoartelor întocmite de conducere (precum rapoartele trimestriale ale conducerii și situațiile financiare interimare) și de persoanele responsabile cu guvernanta (precum procesele-verbale ale ședințelor consiliului de administrație).
- Sediului și facilităților de producție ale entității.
- Informațiilor obținute din surse externe precum ziare comerciale și economice; rapoarte ale analiștilor, băncilor sau agențiilor de rating; ori publicațiilor de reglementare sau financiare ori altor documente externe cu privire la performanța financiară a entității (precum cele la care se face referire la punctul A79).
- Comportamentelor și acțiunilor conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta (precum observarea unei ședințe a comitetului de audit).

Instrumente și tehnici automatizate

A35. Instrumentele și tehnicile automatizate pot fi de asemenea utilizate pentru a observa sau inspecta, îndeosebi active, de exemplu, prin intermediul folosirii instrumentelor de observare la distanță (de exemplu, o dronă).

Considerente specifice entităților din sectorul public

A36. Procedurile de evaluare a riscului efectuate de auditorii entităților din sectorul public pot de asemenea include observarea și inspecția documentelor întocmite de conducere pentru organismul legislativ, de exemplu, documentele aferente raportării obligatorii privind performanța.

Informații din alte surse (A se vedea punctul 15)

De ce ia în considerare auditorul informații din alte surse

A37. Informațiile obținute din alte surse pot fi relevante pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin furnizarea de informații și detalii, despre:

- Natura entității și a riscurilor afacerii și ce este posibil să se fi schimbat față de perioadele anterioare.
- Integritatea și valorile etice ale conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta, ce pot fi, de asemenea, relevante pentru înțelegerea de către auditor a mediului de control.
- Cadrul de raportare financiară aplicabil și aplicarea acestuia la natura și circumstanțele entității.

Alte surse relevante

A38. Alte surse relevante de informații includ:

- Procedurile auditorului cu privire la acceptarea sau continuarea relației cu clientul sau a misiunii de audit în conformitate cu ISA 220, inclusiv concluziile formulate.²⁵
- Alte misiuni efectuate pentru entitate de către partenerul de misiune. Este posibil ca partenerul de misiune să fi obținut o înțelegere relevantă pentru audit, inclusiv cu privire la entitate și mediul său, atunci când a efectuat alte misiuni pentru entitate. Astfel de misiuni pot include misiuni pe baza procedurilor convenite sau alte misiuni de audit sau asigurare, inclusiv misiuni care să trateze cerințe adionale de raportare aferente jurisdicției.

Informații din experiența anterioară a auditorului cu privire la entitate și audituri anterioare (A se vedea punctul 16)

De ce sunt importante informațiile din auditurile anterioare pentru auditul curent

A39. Experiența anterioară a auditorului cu privire la entitate și procedurile de audit efectuate în auditurile anterioare îi pot oferi auditorului informații relevante pentru stabilirea de către acesta a naturii și amplitudinii procedurilor de evaluare a riscului și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Natura informațiilor din auditurile anterioare

A40. Experiența anterioară a auditorului cu privire la entitate și procedurile de audit efectuate în cadrul auditurilor anterioare îi pot furniza auditorului informații despre aspecte precum:

- Denaturările anterioare și măsura în care acestea au fost corectate la timp.
- Natura entității și a mediului său și a sistemului de control intern al entității (inclusiv deficiențele de control).
- Schimbările semnificative prin care entitatea sau operațiunile sale se poate să fi trecut de la perioada financiară anterioară.
- Acele tipuri specifice de tranzacții și alte evenimente sau solduri ale conturilor (și prezentări de informații aferente) pentru care auditorul a avut dificultăți în efectuarea procedurilor de audit necesare, de exemplu, datorită complexității acestora.

A41. Auditorul trebuie să determine dacă informațiile rezultate din experiența anterioară a auditorului cu entitatea și din procedurile de audit efectuate în audituri anterioare rămân relevante și credibile, dacă auditorul intenționează să

²⁵ ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 12.

folosească acele informații în scopul auditului curent. Dacă natura sau circumstanțele entității s-au schimbat sau au fost obținute noi informații, este posibil ca informațiile din perioadele anterioare să nu mai fie relevante sau credibile pentru auditul curent. Pentru a determina măsura în care au avut loc modificări care pot afecta relevanța sau nivelul de încredere al acestor informații, auditorul poate derula interviuri și poate efectua alte proceduri de audit adecvate, precum teste de parcurgere a sistemelor relevante. Dacă informațiile nu mai sunt credibile, auditorul poate lua în considerare efectuarea unor proceduri suplimentare care sunt adecvate în noile circumstanțe.

Discuții ale echipei misiunii (A se vedea punctele 17-18)

De ce echipa misiunii trebuie să discute despre aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil și susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității la denaturare semnificativă

A42. Discuția din cadrul echipei misiunii despre aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil și susceptibilitatea la denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale entității:

- Oferă o oportunitate pentru ca membrii mai experimentați ai echipei misiunii, inclusiv partenerul de misiune, să își împărtășească opiniile în baza cunoștințelor lor despre entitate. Schimbul de informații contribuie la o mai bună înțelegere de către toți membrii echipei misiunii.
- Permite membrilor echipei misiunii să facă schimb de informații privind riscurile afacerii la care este supusă entitatea, privind modul în care factorii de risc inerent pot afecta susceptibilitatea la denaturare a claselor de tranzacții, a soldurilor conturilor și a prezentărilor de informații și privind modul în care și ce zone din situațiile financiare pot fi susceptibile la denaturare semnificativă cauzată de fraudă sau eroare.
- Ajută membrii echipei misiunii să obțină o mai bună înțelegere a potențialului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare în domeniul specific atribuite acestora și să înțeleagă modul în care rezultatele procedurilor de audit pe care le efectuează pot afecta alte aspecte ale auditului, inclusiv deciziile privind natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit suplimentare. În special, discuțiile ajută membrii echipei misiunii să analizeze suplimentar informațiile contradictorii în baza înțelegerii fiecărui membru al echipei a naturii și circumstanțelor entității.
- Furnizează pentru membrii echipei misiunii o bază de comunicare și schimb de noi informații obținute pe parcursul auditului care pot afecta evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă sau procedurile de audit efectuate pentru a trata aceste riscuri.

ISA 240 prevede ca discuțiile dintre membrii echipei misiunii să vizeze în mod special modul în care și ce zone din situațiile financiare ale entității ar

putea fi susceptibile la denaturări semnificative cauzate de fraudă, inclusiv cum ar putea apărea fraudă.²⁶

- A43. Scepticismul profesional este necesar pentru evaluarea critică a probelor de audit, iar o discuție solidă și deschisă a membrilor echipei misiunii, inclusiv pentru auditurile recurente, poate avea ca rezultat îmbunătățirea identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. Un alt rezultat al discuției ar putea fi ca auditorul să identifice domeniile specifice ale auditului pentru care exercitarea scepticismului profesional ar putea fi în mod deosebit importantă și poate avea ca rezultat implicarea membrilor mai experimentați din cadrul echipei misiunii care dețin aptitudinile corespunzătoare în efectuarea procedurilor de audit aferente acelor domenii.

Adaptabilitate

- A44. În situația în care misiunea este îndeplinită de o singură persoană, precum un practician individual (adică situația în care o discuție între membrii echipei misiunii nu ar fi posibilă), analizarea aspectelor la care se face referire la punctele A42 și A46 poate totuși să ajute auditorul la identificarea situațiilor în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă.
- A45. În situația în care misiunea este îndeplinită de o echipă mare a misiunii, precum pentru auditul situațiilor financiare ale grupului, nu este întotdeauna necesar sau practic ca o discuție să includă toți membrii într-o singură sesiune (ca, de exemplu, într-un audit efectuat în mai multe locații), și nici nu este necesar ca toți membrii echipei misiunii să fie informați în legătură cu toate deciziile care se iau în cadrul discuției. Partenerul de misiune poate discuta anumite aspecte cu membrii principali ai echipei misiunii, inclusiv, dacă se consideră adecvat, cu cei cu abilități sau cunoștințe specifice și cu persoanele responsabile cu auditul componentelor, în timp ce delegă discuția cu alte părți, ținând cont de amploarea comunicării considerate necesară în cadrul echipei misiunii. Poate fi util un plan de comunicare convenit cu partenerul de misiune.

Discutarea prezentărilor de informații în cadrul de raportare financiară aplicabil

- A46. Ca parte a discuției din cadrul echipei misiunii, luarea în considerare a cerințelor de prezentare a informațiilor conform cadrului de raportare financiară aplicabil, ajută la identificarea în faza incipientă a auditului a acelor situații în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă în legătură cu prezentările de informații, chiar și în circumstanțele în care cadrul de raportare financiară aplicabil impune doar prezentări de informații simplificate. Aspecte pe care echipa misiunii le poate discuta includ:
- Modificări ale cerințelor de raportare financiară ce pot avea drept rezultat prezentări de informații noi sau revizuite,
 - Modificări ale mediului entității, ale situației financiare sau ale activităților ce pot avea drept rezultat prezentări de informații noi sau

²⁶ ISA 240, punctul 16.

revizuite, de exemplu, o combinație de întreprinderi importantă din perioada supusă auditului,

- Prezentări de informații pentru care este posibil ca obținerea de probe de audit suficiente și adecvate să fi fost dificilă în trecut și
- Prezentări de informații despre aspecte complexe, inclusiv cele care implică un raționament semnificativ din partea conducerii în ceea ce privește informațiile care trebuie să fie prezentate.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A47. Ca parte a discuțiilor din cadrul echipei misiunii a auditorilor entităților din sectorul public, pot fi luate în considerare, de asemenea, orice obiective suplimentare mai ample și riscurile aferente ce rezultă din mandatul de audit sau obligațiile pentru entitățile din sectorul public.

Înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității (A se vedea punctele 19-27)

Anexa 1 - 6 prezintă aspecte suplimentare privind înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității.

Obținerea înțelegerii necesare (A se vedea punctele 19-27)

A48. Obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității este un proces continuu, dinamic, de colectare, actualizare și analizare a informațiilor și continuă pe tot parcursul auditului. Prin urmare, așteptările auditorului se pot schimba pe măsură ce se obțin informații noi.

A49. Înțelegerea de către auditor a entității, a mediului acesteia și a cadrului de raportare financiară aplicabil poate, de asemenea, să asiste auditorul la stabilirea așteptărilor inițiale cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații care pot fi clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații semnificative. Aceste clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații semnificative preconizate constituie baza pentru aria de aplicare a înțelegerii de către auditor a sistemului informațional al entității.

De ce este necesară înțelegerea entității și a mediului său și a cadrului de raportare financiară aplicabil (A se vedea punctele 19-20)

A50. Înțelegerea de către auditor a entității și a mediului acesteia, precum și a cadrului de raportare financiară aplicabil ajută auditorul să înțeleagă evenimentele și condițiile relevante pentru entitate și să identifice modul în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare, la întocmirea situațiilor financiare, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, precum și nivelul la care fac acest lucru. Astfel de

informații stabilesc un cadru de referință în care auditorul identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă. Acest cadru de referință ajută de asemenea auditorul la planificarea auditului și exercitarea raționamentului profesional și scepticismului profesional pe tot parcursul auditului, de exemplu, atunci când:

- Identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019) sau cu alte standarde relevante (de exemplu, referitoare la riscurile de fraudă în conformitate cu ISA 240 sau la identificarea sau evaluarea riscurilor legate de estimările contabile în conformitate cu ISA 540 (Revizuit),
- Efectuează proceduri pentru a ajuta la identificarea cazurilor de neconformitate cu legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare în conformitate cu ISA 250²⁷,
- Evaluează dacă situațiile financiare oferă prezentări de informații adecvate în conformitate cu ISA 700 (Revizuit)²⁸,
- Determină pragul de semnificație sau pragul de semnificație funcțional în conformitate cu ISA 320²⁹ sau
- Analizează gradul de adecvare al selectării și aplicării politicilor contabile, precum și caracterul corespunzător al prezentărilor de informații din situațiile financiare.

A51. Înțelegerea de către auditor a entității și a mediului acesteia, precum și a cadrului de raportare financiară aplicabil indică, de asemenea, modul în care auditorul planifică și efectuează proceduri suplimentare de audit, de exemplu, atunci când:

- Elaborează prezumpțiile de utilizat atunci când efectuează proceduri analitice în conformitate cu ISA 520,³⁰
- Proiectează și realizează proceduri de audit suplimentare pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate în conformitate cu ISA 330 și
- Evaluează suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit obținute (de exemplu, cu privire la ipotezele sau declarațiile verbale și scrise ale conducerii).

27 ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, punctul 14.

28 ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 13 (e).

29 ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, punctele 10-11.

30 ISA 520, punctul 5.

Adaptabilitate

- A52. Natura și amploarea înțelegerii necesare sunt aspecte ce țin de raționamentul profesional al auditorului și variază de la o entitate la alta în funcție de natura și circumstanțele entității, inclusiv de:
- Dimensiunea și complexitatea entității, inclusiv a mediului său IT,
 - Experiența anterioară a auditorului cu entitatea,
 - Natura sistemelor și proceselor entității, inclusiv dacă sunt formalizate sau nu și
 - Natura și forma documentației entității.
- A53. Procedurile de evaluare a riscului de către auditor pentru a obține înțelegerea necesară pot fi mai puțin extinse în auditurile entităților mai puțin complexe și mai extinse pentru entitățile care sunt mai complexe. Se preconizează că nivelul de înțelegere care este necesar unui auditor este inferior celui deținut de conducere în gestionarea entității.
- A54. Unele cadre de raportare financiară permit entităților mici să furnizeze în situațiile financiare prezentări de informații mai simple și mai puțin detaliate. Totuși, acest lucru nu scutește auditorul de responsabilitatea de a înțelege entitatea și mediul său și cadrul de raportare financiară aplicabil așa cum se aplică entității.
- A55. Utilizarea de către entitate a tehnologiei informației și natura și amploarea modificărilor mediului IT pot de asemenea să afecteze aptitudinile specializate necesare pentru a ajuta la obținerea înțelegerii necesare.

Entitatea și mediul său (A se vedea punctul 19 (a))

Structura organizațională a entității, forma de proprietate și guvernantă și modelul de afaceri (A se vedea punctul 19 (a) (i))

Structura organizațională a entității și forma de proprietate

- A56. Înțelegerea structurii organizaționale și a formei de proprietate a unei entități îi poate permite auditorului să înțeleagă aspecte precum:
- Complexitatea structurii entității.

Exemplu:

Entitatea poate fi unică sau structura acesteia poate include filiale, divizii sau alte componente în locații multiple. Mai mult, structura legală poate diferi de structura operațională. Structurile complexe introduc adesea factori care pot conduce la o mai mare susceptibilitate de riscuri de denaturare semnificativă. Astfel de aspecte pot include măsura în care fondul comercial, asocierile în participație, investițiile sau entitățile cu scop special sunt contabilizate adecvat și măsura în care aceste aspecte au fost prezentate corespunzător în situațiile financiare

- Forma de proprietate și relațiile dintre proprietari și alte persoane sau entități, inclusiv părțile afiliate. Această înțelegere poate ajuta la determinarea măsurii în care tranzacțiile cu părțile afiliate au fost identificate, contabilizate și prezentate adecvat în situațiile financiare.³¹
- Distincția dintre proprietari, persoanele responsabile cu guvernarea și conducere.

Exemplu:

În entitățile mai puțin complexe, proprietarii entității pot fi implicați în conducerea entității, prin urmare sunt greu de diferențiat sau nu este nicio diferență între aceștia. În schimb, cum ar fi în unele entități cotate, poate exista o distincție clară între conducere, proprietarii entității și persoanele responsabile cu guvernarea.³²

- Structura și complexitatea mediului IT al entității.

Exemple:

O entitate poate:

- Să aibă multiple sisteme informatice moștenite în diverse întreprinderi care nu sunt bine integrate, ceea ce conduce la un mediu IT complex.
- Să folosească furnizori de servicii externi sau interni pentru aspectele legate de mediul IT (de exemplu, externalizarea găzduirii mediului IT către o terță parte sau utilizarea unui centru de servicii partajate pentru gestionarea centralizată a proceselor informatice într-un grup).

Instrumente și tehnici automatizate

A57. Auditorul poate folosi instrumente și tehnici automatizate pentru a înțelege fluxurile de tranzacții și de procesare ca parte a procedurilor auditorului pentru înțelegerea sistemului informațional. Un rezultat al acestor proceduri poate fi faptul că auditorul obține informații cu privire la structura organizațională a entității sau la cei cu care entitatea desfășoară activități (de exemplu, furnizori, clienți, părți afiliate).

Considerente specifice entităților din sectorul public

A58. Este posibil ca forma de proprietate asupra unei entități din sectorul public să nu aibă aceeași relevanță ca în sectorul privat deoarece deciziile legate de entitate pot fi externalizate ca rezultat al proceselor politice. Prin urmare,

31 ISA 550 stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la considerentele auditorului, relevante pentru părțile afiliate.

32 ISA 260 (Revizuit), punctele A1 și A2, oferă îndrumări cu privire la identificarea persoanelor responsabile cu guvernarea și explică faptul că, în anumite cazuri, o parte dintre, sau toate, persoanele responsabile cu guvernarea pot fi implicate în conducerea entității.

conducerea ar putea să nu aibă control asupra anumitor decizii luate. Aspecte ce pot fi relevante includ înțelegerea capacității entității de a lua decizii unilaterale și capacitatea altor entități din sectorul public de a controla sau influența mandatul și direcția strategică ale entității.

Exemplu:

O entitate din sectorul public poate face obiectul unor legi sau al altor directive din partea autorităților care impun obținerea aprobării de la părțile externe entității pentru strategii și obiective înainte de implementarea acestora. Prin urmare, aspectele legate de înțelegerea structurii legale a entității pot include legile și reglementările aplicabile și, clasificarea entității (respectiv dacă entitatea este un minister, un departament, o agenție sau alt tip de entitate).

Guvernanța

De ce obține auditorul o înțelegere a guvernanței

A59. Înțelegerea guvernanței entității poate ajuta auditorul la înțelegerea capacității entității de a furniza o supraveghere adecvată a sistemului său de control intern. Totuși, această înțelegere poate oferi, de asemenea, probe ale deficiențelor care pot indica o creștere a susceptibilității situațiilor financiare ale entității la riscuri de denaturare semnificativă.

Înțelegerea guvernanței entității

A60. Aspectele care pot fi relevante pentru a fi luate în considerare de către auditor în obținerea unei înțelegeri a guvernanței entității includ:

- Dacă o parte dintre sau toate persoanele responsabile cu guvernanța sunt implicate în conducerea entității.
- Existența unui consiliu fără funcții executive și separarea acestuia, dacă există, de conducerea executivă.
- Dacă persoanele responsabile cu guvernanța dețin funcții care sunt o parte integrantă din structura juridică a entității, de exemplu, în calitate de directori.
- Existența unor subgrupuri ale persoanelor responsabile cu guvernanța, cum ar fi un comitet de audit, și responsabilitățile unui astfel de grup.
- Responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanța pentru supravegherea raportării financiare, inclusiv aprobarea situațiilor financiare.

Modelul de afaceri al entității

Anexa 1 prezintă considerente suplimentare necesare obținerii înțelegerii entității și a modelului de afaceri al acesteia, precum și considerente suplimentare pentru auditul entităților cu scop special.

De ce obține auditorul o înțelegere a modelului de afaceri al entității

- A61. Înțelegerea obiectivelor, a strategiei și a modelului de afaceri ale entității ajută auditorul să înțeleagă entitatea la nivel strategic și să înțeleagă riscurile afacerii pe care și le asumă și cu care se confruntă entitatea. O înțelegere a riscurilor afacerii care afectează situațiile financiare ajută auditorul la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, deoarece majoritatea riscurilor afacerii vor avea, în cele din urmă, consecințe financiare și, prin urmare, un efect asupra situațiilor financiare.

Exemple:

Modelul de afaceri al unei entități se poate baza pe utilizarea IT în diferite moduri:

- Entitatea vinde pantofi dintr-un magazin fizic și folosește un sistem cu stoc în avans și punct de vânzare pentru a înregistra vânzarea pantofilor sau
- Entitatea vinde pantofi online, astfel că toate tranzacțiile de vânzare sunt procesate într-un mediu IT, inclusiv inițierea tranzacțiilor printr-un site web.

Pentru ambele entități, riscurile afacerii rezultate din modele de afaceri semnificativ diferite vor fi substanțial diferite, deși ambele entități vând pantofi.

Înțelegerea modelului de afaceri al entității

- A62. Nu toate aspectele modelului de afaceri sunt relevante pentru înțelegerea auditorului. Riscurile afacerii sunt mai cuprinzătoare decât riscul de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, deși riscurile afacerii îl includ pe acesta din urmă. Auditorul nu are responsabilitatea să înțeleagă sau să identifice toate riscurile afacerii, deoarece nu toate riscurile afacerii generează riscuri de denaturare semnificativă.

- A63. Riscurile afacerii care cresc susceptibilitatea la riscurile de denaturare semnificativă pot rezulta din:

- Obiective sau strategii inadecvate, aplicarea inefficientă a strategiilor ori schimbare sau complexitate.
- Eșecul de a recunoaște că nevoia de schimbare poate, de asemenea, genera un risc al afacerii, de exemplu din:
 - o Dezvoltarea de produse sau servicii noi care ar putea eșua,
 - o O piață care, chiar dacă s-a dezvoltat cu succes, este neadecvată pentru a susține un produs ori un serviciu sau
 - o Defecte ale unui produs sau serviciu care pot rezulta în răspundere juridică și risc reputațional.

- Stimulente și presiuni asupra conducerii care pot avea drept rezultat un subiectivism al conducerii intenționat sau nu și, prin urmare, pot afecta rezonabilitatea ipotezelor semnificative și a preconizărilor conducerii sau ale persoanelor responsabile cu guvernarea.

A64. Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea modelului de afaceri, a obiectivelor, strategiilor și riscurilor aferente afacerii entității care pot avea drept rezultat un risc de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, includ:

- Evoluții din sectorul de activitate, precum lipsa de personal sau de experiență în gestionarea schimbărilor din sectorul de activitate,
- Produse și servicii noi care pot avea drept rezultat creșterea răspunderii pentru produse,
- Extindere a afacerii entității și estimarea necorespunzătoare a cererii,
- Noi cerințe de contabilitate care au fost implementate incomplet sau necorespunzător,
- Cerințe de reglementare care au ca rezultat creșterea expunerii legale,
- Cerințe de finanțare actuale și prognozate, precum pierderea finanțării din cauza incapacității entității de a îndeplini cerințele,
- Utilizare a tehnologiei informației, precum implementarea unui nou sistem IT care va afecta atât operațiunile, cât și raportarea financiară sau
- Efectele implementării unei strategii, îndeosebi orice efecte care vor avea drept rezultat noi cerințe de contabilitate.

A65. În general, conducerea identifică riscurile afacerii și elaborează abordări pentru tratarea acestora. Un astfel de proces de evaluare a riscului face parte din sistemul de control intern al entității și este discutat la punctul 22 și la punctele A109-A113.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A66. Entitățile care operează în sectorul public pot crea și furniza valoare în moduri diferite de cele care creează patrimoniu pentru proprietari, dar au în continuare un „model de afaceri” cu obiectiv specific. Auditorul din sectorul public poate obține o înțelegere a aspectelor care sunt relevante pentru modelul de afaceri al entității, respectiv:

- Cunoașterea activităților guvernamentale relevante, inclusiv programele aferente.
- Strategiile și obiectivele programului, inclusiv elemente ale politicii publice.

A67. Pentru auditurile entităților din sectorul public, „obiectivele conducerii” pot fi influențate de cerințele privind demonstrarea răspunderii publice și pot include obiective care își au sursa în legi, reglementări sau altă autoritate.

Factori aferenți sectorului de activitate, factori de reglementare și alți factori externi (A se vedea punctul 19 (a) (ii))

Factori aferenți sectorului de activitate

A68. Factorii relevanți aferenți sectorului de activitate includ condițiile din sectorul de activitate, precum mediul concurențial, relațiile cu furnizorii și clienții și progresele tehnologice. Aspectele pe care auditorul le-ar putea lua în considerare includ:

- Piața și concurența, inclusiv cererea, capacitatea și concurența prețurilor.
- Activitatea ciclică sau sezonieră.
- Tehnologia de producție aferentă produselor entității.
- Aprovizionarea cu energie electrică și costurile aferente.

A69. Domeniul în care activează entitatea poate genera riscuri specifice de denaturare semnificativă care decurg din natura activității sau gradul de reglementare.

Exemplu:

În industria construcțiilor, contractele pe termen lung pot implica estimări semnificative ale veniturilor și cheltuielilor care generează riscuri de denaturare semnificativă. În astfel de cazuri, este important ca echipa misiunii să includă membri cu un nivel suficient de cunoștințe și experiență relevante.³³

Factori de reglementare

A70. Factorii de reglementare relevanți includ mediul de reglementare. Mediul de reglementare încorporează, printre altele, cadrul de raportare financiară aplicabil și mediul legal și politic și orice modificări ale acestora. Aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare includ:

- Cadrul legislativ pentru un sector de activitate reglementat, de exemplu, cerințe privind prudența, inclusiv prezentările de informații aferente.
- Legislația și reglementările care afectează semnificativ operațiunile entității, de exemplu, legislația și reglementările în domeniul muncii.

33 ISA 220, punctul 14.

- Legislația și reglementările fiscale.
- Politicile guvernamentale care afectează în prezent derularea activității entității, precum controale monetare, inclusiv controale ale schimbului valutar, stimulente fiscale, financiare (de exemplu, programe de subvenții guvernamentale) și politici de restricționare tarifare sau comerciale.
- Cerințele privind mediul care afectează sectorul de activitate și activitatea entității.

A71. ISA 250 (Revizuit) include anumite cerințe specifice aferente cadrului legal și de reglementare aplicabil entității și sectorului de activitate sau domeniului în care operează entitatea.³⁴

Considerente specifice entităților din sectorul public

A72. Pentru auditurile entităților din sectorul public, pot exista legi sau reglementări specifice care afectează operațiunile entității. Este esențial ca astfel de elemente să fie luate în considerare la înțelegerea entității și a mediului său.

Alți factori externi

A73. Alți factori externi care afectează entitatea pe care auditorul îi poate lua în considerare includ condițiile economice generale, ratele dobânzii și disponibilitatea finanțării, precum și inflația sau reevaluarea monedei.

Parametrii utilizați de conducere pentru a evalua performanța financiară a entității (A se vedea punctul 19 (a) (iii))

De ce înțelege auditorul parametrii utilizați de conducere

A74. O înțelegere a parametrilor entității îl ajută pe auditor să analizeze dacă astfel de parametri, utilizați pe plan extern sau intern, creează presiuni asupra entității pentru a atinge obiectivele de performanță. Aceste presiuni pot motiva conducerea să ia măsuri care sporesc susceptibilitatea la denaturare din cauza subiectivismului conducerii sau a fraudei (de exemplu, pentru a îmbunătăți performanța afacerii sau pentru a denatura în mod intenționat situațiile financiare) (a se vedea ISA 240 pentru cerințe și îndrumări în legătură cu riscurile de fraudă).

A75. Acești parametri îi pot oferi auditorului și indicii privind probabilitatea unei denaturări semnificative a informațiilor financiare aferente. De exemplu, parametrii de performanță pot indica faptul că entitatea a înregistrat o creștere sau o profitabilitate neobișnuit de rapidă în comparație cu alte entități din același sector de activitate.

Parametrii utilizați de conducere

A76. Conducerea și alte părți vor evalua și revizui în mod normal acele aspecte pe care le consideră importante. Prin interviuarea conducerii se poate descoperi

³⁴ ISA 250 (Revizuit), punctul 13.

că aceasta se bazează pe anumiți indicatori-cheie, indiferent dacă sunt sau nu disponibili public, pentru a evalua performanța financiară și pentru a lua măsuri. În astfel de cazuri, auditorul poate identifica parametrii de performanță relevanți, fie interni, fie externi, prin analizarea informațiilor pe care entitatea le folosește pentru a-și gestiona afacerea. Dacă o astfel de interviu indică absența procesului de evaluare sau de revizuire a performanței, poate exista un risc sporit ca denaturările să nu fie detectate și corectate.

A77. Indicatorii-cheie folosiți la evaluarea performanței financiare pot include:

- Indicatorii-cheie de performanță (financiari și nefinanciari) și principalii coeficienți și principalele tendințe și statistici operaționale.
- Analize ale performanțelor financiare de la o perioadă la alta.
- Bugete, previziuni, analize de variație, informații pe segmente și rapoarte privind performanța pe divizii, departamente sau alte niveluri.
- Evaluări ale performanțelor angajaților și politici de compensare prin stimulente.
- Comparații ale performanței unei entități cu cele ale concurenților.

Adaptabilitate (A se vedea punctul 19 (a) (iii))

A78. Procedurile efectuate pentru a înțelege parametrii entității pot varia în funcție de dimensiunea și complexitatea entității, precum și de implicarea proprietarilor sau a persoanelor responsabile cu guvernanta în conducerea entității.

Exemple:

- Pentru unele entități mai puțin complexe, condițiile împrumuturilor bancare ale entității (adică clauzele băncii) pot fi legate de parametri de performanță specifici în legătură cu performanța sau poziția financiară a entității (de exemplu, o valoare maximă a capitalului circulant). Înțelegerea de către auditor a parametrilor de performanță folosiți de către bancă poate ajuta la identificarea domeniilor în care există susceptibilitate crescută la riscul de denaturare semnificativă.
- Pentru unele entități ale căror natură și circumstanțe sunt mai complexe, precum cele care operează în domeniul asigurărilor sau bancar, performanța sau poziția financiară poate fi evaluată în raport cu cerințele de reglementare (de exemplu, cerințele privind indicatorii de reglementare precum caracterul adecvat al capitalului și obstacolele de performanță ale ratelor de lichiditate). Înțelegerea de către auditor a parametrilor de performanță folosiți poate ajuta la identificarea domeniilor în care există susceptibilitate crescută la riscul de denaturare semnificativă.

Alte considerente

A79. Părțile externe pot, de asemenea, să revizuiască și să analizeze performanța financiară a entității, îndeosebi pentru entitățile ale căror informații financiare sunt disponibile public. Auditorul poate lua în considerare, de asemenea, informațiile disponibile public pentru a-l ajuta să înțeleagă mai bine afacerea sau să identifice informații contradictorii, precum cele obținute:

- De la analiști sau agenții de creditare.
- Din presă și alte surse media, inclusiv social media.
- De la autoritățile fiscale.
- De la organisme de reglementare.
- De la sindicate.
- De la finanțatori.

Astfel de informații financiare pot fi adesea obținute de la entitatea care este auditată.

A80. Evaluarea și revizuirea performanței financiare sunt diferite de monitorizarea sistemului de control intern (discutată ca o componentă a sistemului de control intern la punctele A114-A122), deși scopurile acestora se pot suprapune:

- Evaluarea și revizuirea performanței vizează măsura în care performanța afacerii îndeplinește obiectivele stabilite de conducere (sau terțe părți).
- În schimb, monitorizarea sistemului de control intern se concentrează pe monitorizarea eficacității operaționale a controalelor, inclusiv a celor legate de evaluarea și revizuirea de către conducere a performanței financiare.

În anumite cazuri, totuși, indicatorii de performanță furnizează, de asemenea, informații care îi permit conducerii să identifice deficiențele de control.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A81. În plus față de analizarea măsurilor relevante luate de o entitate din sectorul public pentru a evalua performanța financiară a entității, auditorii entităților din sectorul public pot, de asemenea, să ia în considerare informațiile nefinanciare precum obținerea de rezultate în interes public (de exemplu, numărul de persoane asistate de un anumit program).

Cadrul de raportare financiară aplicabil (A se vedea punctul 19 (b))

Înțelegerea cadrului de raportare financiară aplicabil și a politicilor contabile ale entității

A82. Aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare atunci când înțelege cadrul de raportare financiară aplicabil și cum se aplică acesta în contextul naturii și circumstanțelor entității și al mediului său includ:

- Practicile de raportare financiară ale entității în ceea ce privește cadrul de raportare financiară aplicabil, precum:
 - o Principiile contabile și practicile specifice sectorului de activitate, inclusiv clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații semnificative aferente din situațiile financiare specifice sectorului de activitate (de exemplu, împrumuturi și investiții pentru bănci sau activități de cercetare și dezvoltare pentru fabricanții de produse farmaceutice).
 - o Recunoașterea veniturilor.
 - o Contabilizarea instrumentelor financiare, inclusiv a pierderilor din creditare preconizate.
 - o Active, datorii și tranzacții valutare.
 - o Contabilizarea tranzacțiilor neobișnuite sau complexe, inclusiv a celor din domenii controversate sau în curs de dezvoltare (de exemplu, contabilizarea criptomonedelor).
- O înțelegere a selectării și aplicării de către entitate a politicilor contabile, inclusiv a oricăror modificări ale acestora și motivele modificărilor, poate include aspecte precum:
 - o Metodele pe care entitatea le utilizează pentru a recunoaște, evalua, prezenta și descrie tranzacțiile semnificative și neobișnuite.
 - o Efectul politicilor contabile semnificative în domenii controversate sau în curs de dezvoltare pentru care nu există îndrumări cu valoare de normă sau un consens.
 - o Modificări ale mediului, precum modificări în cadrul de raportare financiară aplicabil sau reforme fiscale ce pot necesita o modificare în politicile contabile ale entității.
 - o Standarde de raportare financiară, legi și reglementări care sunt noi pentru entitate și momentul și modul în care entitatea va adopta aceste cerințe sau se va conforma acestora.

A83. Obținerea unei înțelegeri asupra entității și a mediului său poate ajuta auditorul să ia în considerare cazurile în care se pot preconiza modificări ale raportării financiare a entității (de exemplu, din perioade anterioare).

Exemplu:

Dacă entitatea a avut o combinație de întreprinderi importantă pe parcursul perioadei, este probabil ca auditorul să se aștepte la modificări ale claselor de tranzacții, ale soldurilor conturilor și ale prezentărilor de informații asociate respectivei combinații de întreprinderi. Alternativ, dacă nu au avut loc modificări semnificative în cadrul de raportare financiară pe parcursul perioadei, înțelegerea de către auditor poate ajuta la confirmarea faptului că înțelegerea obținută în perioada anterioară rămâne aplicabilă.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A84. Cadrul de raportare financiară aplicabil într-o entitate din sectorul public este stabilit de cadrele generale legislative și de reglementare relevante pentru fiecare jurisdicție sau din cadrul fiecărei zone geografice. Aspectele care pot fi luate în considerare în aplicarea de către entitate a cerințelor de raportare financiară aplicabile și modul în care acestea se aplică în contextul naturii și circumstanțelor entității și mediului său includ măsura în care entitatea aplică în totalitate contabilitatea pe bază de angajamente sau contabilitatea de casă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, sau un mix între cele două.

Cum afectează factorii de risc inerent susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare (A se vedea punctul 19 (c))

Anexa 2 oferă exemple de evenimente și condiții ce pot genera riscuri de denaturare semnificativă, clasificate în funcție de factorul de risc inerent.

De ce este nevoie ca auditorul să înțeleagă factorii de risc inerent atunci când înțelege entitatea și mediul său și cadrul de raportare financiară aplicabil

A85. Înțelegerea entității și a mediului său și a cadrului de raportare financiară aplicabil ajută auditorul la identificarea evenimentelor sau condițiilor, a caracteristicilor ce pot afecta susceptibilitatea la denaturare a aserțiunilor cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările de informații. Aceste caracteristici sunt factori de risc inerent. Factorii de risc inerent pot afecta susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare prin influențarea probabilității de apariție a unei denaturări sau a amplitudinii denaturării dacă aceasta ar avea loc. Înțelegerea modului în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare poate ajuta auditorul să aibă o înțelegere preliminară a probabilității sau amplitudinii denaturărilor, ceea ce ajută auditorul la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor în conformitate cu punctul 28 (b). Înțelegerea gradului în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare ajută, de asemenea, auditorul la evaluarea probabilității și amplitudinii unei posibile denaturări atunci când evaluează riscul inerent în conformitate cu punctul 31 (a). În consecință, înțelegerea factorilor de risc inerent poate ajuta, de asemenea, auditorul la proiectarea și efectuarea unor proceduri suplimentare de audit, în conformitate cu ISA 330.

A86. Identificarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor și evaluarea riscului inerent pot fi, de asemenea, influențate de probele de audit obținute de auditor la efectuarea altor proceduri de evaluare a riscului, a unor proceduri suplimentare de audit sau la îndeplinirea altor cerințe din ISA-uri (a se vedea punctele A95, A103, A111, A121, A124 și A151).

Efectul factorilor de risc inerent asupra claselor de tranzacții, soldurilor conturilor sau prezentărilor de informații

A87. Amploarea susceptibilității la denaturare a unei clase de tranzacții, a soldului unui cont sau a prezentării de informații care rezultă din complexitate ori

subiectivism este, adesea, strâns legată de măsura în care aceasta face obiectul schimbării sau al incertitudinii.

Exemplu:

Dacă entitatea are o estimare contabilă bazată pe ipoteze, a căror selecție este supusă unui raționament semnificativ, este probabil ca evaluarea estimării contabile să fie afectată atât de subiectivism, cât și de incertitudine.

- A88. Cu cât este mai mare măsura în care o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații sunt susceptibile la denaturare cauzată de complexitate și subiectivism, cu atât este mai necesar ca auditorul să aplice scepticismul profesional. Mai mult, atunci când o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații sunt susceptibile la denaturare cauzată de complexitate, subiectivism, schimbare sau incertitudine, acești factori de risc inerent creează oportunitate pentru subiectivismul conducerii, intenționat sau nu, și afectează susceptibilitatea la denaturarea cauzată de subiectivismul conducerii. Identificarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă și evaluarea riscului inerent la nivelul aserțiunilor sunt, de asemenea, afectate de relațiile reciproce dintre factorii de risc inerent.
- A89. Evenimente sau condiții ce pot afecta susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii pot, de asemenea, afecta susceptibilitatea la denaturare cauzată de alți factori ai riscului de fraudă. În consecință, aceasta poate fi o informație relevantă de utilizat în conformitate cu punctul 24 din ISA 240, care impune auditorului să evalueze dacă informațiile obținute din alte proceduri de evaluare a riscului și activități conexe indică prezența unuia sau mai multor factori ai riscului de fraudă.

Înțelegerea componentelor sistemului de control intern al entității (A se vedea punctele 21-27)

Anexa 3 detaliază natura sistemului de control intern al entității și, respectiv, limitările inerente ale controlului intern. Anexa 3 oferă, de asemenea, explicații suplimentare ale componentelor unui sistem de control intern în sensul ISA-urilor.

- A90. Înțelegerea de către auditor a sistemului de control intern al entității se obține prin proceduri de evaluare a riscului efectuate pentru a înțelege și evalua fiecare dintre componentele sistemului de control intern conform celor stabilite la punctele 21-27.
- A91. Componentele sistemului de control intern al entității în sensul prezentului ISA nu reflectă neapărat modul în care entitatea proiectează, implementează și își menține sistemul de control intern sau cum poate clasifica o anumită componentă. Entitățile pot folosi o terminologie sau cadre generale diferite pentru a descrie diversele aspecte ale sistemului de control intern. În scopul unui audit, auditorii pot folosi, de asemenea, o terminologie sau cadre generale diferite cu condiția ca toate componentele descrise în prezentul ISA să fie tratate.

Adaptabilitate

A92. Modul în care sistemul de control intern al entității este proiectat, implementat și menținut variază în funcție de dimensiunea și complexitatea entității. De exemplu, entitățile mai puțin complexe pot utiliza controale mai puțin structurate sau mai simple (adică politici și proceduri) pentru a-și atinge obiectivele.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A93. Auditorii entităților din sectorul public au, deseori, responsabilități suplimentare referitoare la controlul intern, de exemplu, de a raporta asupra conformității cu un cod de practică stabilit sau asupra cheltuielilor care depășesc bugetul. Auditorii entităților din sectorul public pot avea, de asemenea, responsabilități de raportare cu privire la conformitatea cu legile, reglementările sau altă autoritate. Prin urmare, analizele lor asupra controlului intern pot fi mai ample și mai detaliate.

Tehnologia informației în componentele sistemului de control intern al entității

Anexa 5 oferă îndrumări suplimentare pentru înțelegerea utilizării IT de către entitate în componentele sistemului de control intern.

A94. Obiectivul general și aria de acoperire ale unui audit nu diferă în funcție de modalitatea de funcționare a unei entități, indiferent dacă aceasta operează într-un mediu majoritar manual, complet automatizat sau unul care presupune o combinație între elemente manuale și automatizate (adică controale manuale și automatizate și alte resurse folosite în sistemul de control intern al entității).

Înțelegerea naturii componentelor sistemului de control intern al entității

A95. În evaluarea eficacității proiectării controalelor și a măsurii în care acestea au fost implementate (a se vedea punctele A175-A181), înțelegerea de către auditor a fiecărei componente a sistemului de control intern al entității oferă o înțelegere preliminară a modului în care entitatea identifică riscurile afacerii și cum răspunde acestora. Poate, de asemenea, influența modul în care auditorul identifică și evaluează diferit riscurile de denaturare semnificativă (a se vedea punctul A86). Acest aspect ajută auditorul la proiectarea și efectuarea de proceduri suplimentare de audit, inclusiv a oricăror planuri de testare a eficacității operaționale a controalelor. De exemplu:

- Există șanse mai mari ca înțelegerea de către auditor a mediului de control, a procesului de evaluare a riscului și a procesului de monitorizare a componentelor de control ale entității să afecteze identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare.
- Există șanse mai mari ca înțelegerea de către auditor a sistemului informațional și a comunicării entității și a componentei activităților de control să afecteze identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii.

Mediul de control, procesul de evaluare a riscului din cadrul entității și procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern (A se vedea punctele 21-24)

A96. Controalele mediului de control, procesul de evaluare a riscului din cadrul entității și procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern sunt în principal controale indirecte (mai precis, controale care nu sunt suficient de precise pentru a preveni, detecta sau corecta denaturări la nivelul aserțiunilor, dar care susțin alte controale și, prin urmare, au un efect indirect asupra probabilității ca o denaturare să fie detectată sau prevenită în timp util). Cu toate acestea, unele controale din cadrul acestor componente pot fi și controale directe.

De ce auditorul trebuie să înțeleagă mediul de control, procesul de evaluare a riscului din cadrul entității și procesul entității pentru monitorizarea sistemului de control intern

A97. Mediul de control oferă o bază generală pentru funcționarea celorlalte componente ale sistemului de control intern. Mediul de control nu previne în mod direct, sau detectează și corectează, denaturările. Totuși, poate influența eficacitatea controalelor în alte componente ale sistemului de control intern. În mod similar, procesul entității de evaluare a riscului și procesul său de monitorizare a sistemului de control intern sunt proiectate să funcționeze într-o manieră care să susțină, de asemenea, întregul sistem de control intern.

A98. Deoarece aceste componente sunt fundamentale pentru sistemul de control intern al entității, orice deficiențe în funcționarea lor ar putea avea efecte generalizate asupra întocmirii situațiilor financiare. Prin urmare, înțelegerea și evaluările acestor componente de către auditor afectează identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și pot, de asemenea, afecta identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor de către auditor. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare afectează proiectarea de către auditor a răspunsurilor generale, inclusiv, așa cum se explică în ISA 330, o influență asupra naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare ale auditorului.³⁵

Obținerea unei înțelegeri a mediului de control (A se vedea punctul 21)

Adaptabilitate

A99. Este posibil ca natura mediului de control dintr-o entitate mai puțin complexă să difere de mediul de control dintr-o entitate mai complexă. De exemplu, este posibil ca în rândul persoanelor responsabile cu guvernanta din entitățile mai puțin complexe să nu fie inclus un membru independent sau extern, iar rolul de guvernanta poate fi exercitat direct de către proprietarul-administrator atunci când nu există alți proprietari. În consecință, este posibil ca anumite considerente privind mediul de control al entității să fie mai puțin relevante sau să nu fie aplicabile.

³⁵ ISA 330, punctele A1-A3.

A100. În plus, este posibil ca probele de audit referitoare la elementele mediului de control în cadrul entităților mai puțin complexe să nu fie disponibile sub formă de documente, în special atunci când comunicarea dintre conducere și alte categorii de personal este informală, însă probele pot fi totuși relevante în mod corespunzător și de încredere în circumstanțele date.

Exemple:

- Structura organizațională dintr-o entitate mai puțin complexă este probabil să fie mai simplă și poate include un număr mai mic de angajați implicați în roluri aferente raportării financiare.
- Dacă rolul de guvernanta este exercitat direct de către proprietarul-administrator, auditorul poate stabili că independența persoanelor responsabile cu guvernanta nu este relevantă.
- Este posibil ca entitățile mai puțin complexe să nu aibă un cod de conduită scris, dar, în schimb, pot să dezvolte o cultură care accentuează importanța integrității și a comportamentului etic prin comunicarea verbală și prin exemplul conducerii. În consecință, atitudinile, gradul de conștientizare și acțiunile conducerii sau ale proprietarului-administrator au o importanță deosebită pentru înțelegerea de către auditor a mediului de control al unei entități mai puțin complexe.

Înțelegerea mediului de control (A se vedea punctul 21 (a))

A101. Probele de audit pentru înțelegerea de către auditor a mediului de control pot fi obținute prin combinarea interviurilor și a altor proceduri de evaluare a riscului (de exemplu, interviuri coroborate prin observarea sau inspecția documentelor).

A102. Atunci când analizează măsura în care conducerea demonstrează un angajament față de integritate și valorile etice, auditorul poate obține o înțelegere prin intermediul interviurii conducerii și a angajaților și, prin analiza informațiilor din surse externe, referitoare la:

- Modalitatea prin care conducerea comunică angajaților viziunea sa privind practicile de afaceri și comportamentul etic și
- Inspectarea codului de conduită scris al conducerii și observarea măsurii în care conducerea acționează într-un mod care sprijină codul.

Evaluarea mediului de control (A se vedea punctul 21 (b))

De ce evaluează auditorul mediul de control

A103. Evaluarea de către auditor a modului în care entitatea demonstrează un comportament consecvent cu angajamentul acesteia pentru integritate și valori etice; dacă mediul de control oferă o bază adecvată pentru celelalte componente ale sistemului de control intern al entității; și, dacă orice deficiențe de

control identificate subminează alte componente ale sistemului de control intern, ajută auditorul la identificarea potențialelor probleme în alte componente ale sistemului de control intern. Aceasta deoarece mediul de control este fundamental pentru celelalte componente ale sistemului de control intern al entității. Această evaluare poate ajuta, de asemenea, auditorul la înțelegerea riscurilor cu care se confruntă entitatea și, prin urmare, la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor (a se vedea punctul A86).

Evaluarea de către auditor a mediului de control

- A104. Evaluarea de către auditor a mediului de control se bazează pe înțelegerea obținută în conformitate cu punctul 21 (a).
- A105. Unele entități pot fi dominate de un singur individ care poate fi foarte discret. Acțiunile și atitudinile respectivei persoane pot avea un efect generalizat asupra culturii unei entități care, la rândul său, poate avea un efect generalizat asupra mediului de control. Un astfel de efect poate fi pozitiv sau negativ.

Exemplu:

Implicarea directă a unei singure persoane poate fi soluția ca entitatea să-și îndeplinească obiectivele de creștere și alte obiective și poate, de asemenea, să contribuie semnificativ la un sistem de control intern eficient. Pe de altă parte, o astfel de concentrare a cunoștințelor și a autorității poate, de asemenea, conduce la creșterea susceptibilității la denaturare prin evitarea controalelor de către conducere.

- A106. Auditorul poate analiza cum elemente diferite ale mediului de control pot fi influențate de filozofia și stilul de lucru al conducerii executive luând în considerare implicarea membrilor independenți din rândul persoanelor responsabile cu guvernanta.
- A107. Deși mediul de control poate oferi o fundație adecvată pentru sistemul de control intern și poate ajuta la reducerea riscului de fraudă, un mediu de control corespunzător nu este un mijloc absolut de descurajare a fraudei.

Exemplu:

Politicile și procedurile de resurse umane direcționate către angajarea de personal competent în departamentele de contabilitate financiară și IT pot atenua riscurile de erori în procesarea și înregistrarea informațiilor financiare. Cu toate acestea, astfel de politici și proceduri nu pot atenua evitarea controalelor de către conducerea executivă (de exemplu, pentru supraestimarea rezultatelor).

- A108. Evaluarea de către auditor a mediului de control în ceea ce privește utilizarea de către entitate a sistemului IT poate include aspecte precum:

- Dacă guvernanta asupra IT este corespunzătoare naturii și complexității entității și activităților sale economice ajutate de IT, inclusiv complexitatea sau maturitatea platformei tehnologice a entității sau arhitectura și măsura în care entitatea se bazează pe aplicațiile IT pentru a-și susține raportarea financiară.
- Structura organizațională a conducerii cu privire la IT și resursele alocate (de exemplu, dacă entitatea a investit într-un mediu IT corespunzător și în îmbunătățirile necesare sau dacă a fost angajat un număr suficient de persoane cu aptitudini corespunzătoare, inclusiv atunci când entitatea folosește programe informatice comerciale (nemodificate sau cu modificări limitate)).

Obținerea înțelegerii procesului de evaluare a riscului din cadrul entității (A se vedea punctele 22-23) Înțelegerea procesului de evaluare a riscului din cadrul entității (A se vedea punctul 22 (a))

A109. Conform explicației de la punctul A62, nu toate riscurile afacerii duc la apariția riscurilor de denaturare semnificativă. La înțelegerea modalității prin care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta au identificat riscurile afacerii relevante pentru întocmirea situațiilor financiare și au luat decizii cu privire la acțiunile de tratare a acelor riscuri, aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare includ modul în care conducerea sau, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta:

- Au specificat obiectivele entității cu suficientă precizie și claritate pentru a permite identificarea și evaluarea riscurilor aferente obiectivelor,
- Au identificat riscurile asociate atingerii obiectivelor entității și au analizat riscurile ca bază pentru stabilirea modalității de gestionare a riscurilor și
- Au luat în considerare potențialul de fraudă atunci când au analizat riscurile asociate atingerii obiectivelor entității.³⁶

A110. Auditorul poate lua în considerare implicațiile acestor tipuri de riscuri ale afacerii pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității și alte aspecte ale sistemului său de control intern.

Evaluarea procesului de evaluare a riscului din cadrul entității (A se vedea punctul 22 (b))

De ce evaluează auditorul dacă procesul de evaluare a riscului din cadrul entității este adecvat

A111. Aprecierea de către auditor a procesului de evaluare a riscului din cadrul entității poate ajuta auditorul la înțelegerea situațiilor identificate de entitate în care pot apărea riscuri și a modului în care entitatea a răspuns la acele riscuri.

³⁶ ISA 240, punctul 19.

Evaluarea de către auditor a modalității în care entitatea identifică riscurile afacerii sale și cum evaluează și tratează acele riscuri ajută auditorul să înțeleagă dacă riscurile cu care se confruntă entitatea au fost identificate, evaluate și tratate corespunzător naturii și complexității entității. Această evaluare poate, de asemenea, ajuta auditorul la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor (a se vedea punctul A86).

Evaluarea măsurii în care procesul de evaluare a riscului din cadrul entității este adecvat (A se vedea punctul 22 (b))

A112. Aprecierea de către auditor a caracterului adecvat al procesului de evaluare a riscului din cadrul entității se bazează pe înțelegerea obținută în conformitate cu punctul 22 (a).

Adaptabilitate

A113. Măsura în care procesul de evaluare a riscului din cadrul entității este adecvat circumstanțelor entității având în vedere natura și complexitatea entității este un aspect ce ține de raționamentul profesional al auditorului.

Exemplu:

În unele entități mai puțin complexe, și îndeosebi în entitățile cu proprietar-administrator, o evaluare corespunzătoare a riscului poate fi realizată prin implicarea directă a conducerii sau a proprietarului-administrator (de exemplu, administratorul sau proprietarul-administrator poate dedica timp în mod obișnuit monitorizării activităților competitorilor și evoluțiilor pe piață pentru a identifica riscurile emergente ale afacerii). Adesea, probele evaluării riscului în aceste tipuri de entități nu sunt documentate oficial, dar poate fi evident din discuțiile pe care auditorul le are cu conducerea că aceasta efectuează de fapt proceduri de evaluare a riscului.

Înțelegerea procesului entității de monitorizare a sistemului de control intern (A se vedea punctul 24)

Adaptabilitate

A114. În entitățile mai puțin complexe, și îndeosebi în entitățile cu proprietar-administrator, înțelegerea de către auditor a procesului de monitorizare a sistemului de control intern este, adesea, concentrată pe implicarea directă în operațiuni a administratorului sau a proprietarului-administrator, întrucât este posibil să nu existe alte activități de monitorizare.

Exemplu:

Conducerea poate primi de la clienți plângeri cu privire la inadvertențe în situațiile lor lunare care semnalează proprietarului-administrator existența unor probleme legate de momentul în care sunt recunoscute plățile efectuate de clienți în registrele contabile.

A115. În cazul entităților în care nu există un proces formal de monitorizare a sistemului de control intern, înțelegerea procesului de monitorizare a sistemului de control intern poate include înțelegerea revizuirilor periodice ale informațiilor contabile ale conducerii care sunt concepute să contribuie la prevenirea sau detectarea denaturărilor de către entitate.

Înțelegerea procesului entității de monitorizare a sistemului de control intern (A se vedea punctul 24 (a))

A116. Aspecte ce pot fi relevante pentru a fi luate în considerare de auditor la înțelegerea modului în care își monitorizează entitatea sistemul de control intern includ:

- Proiectarea activităților de monitorizare, de exemplu, dacă se efectuează o monitorizare periodică sau continuă,
- Efectuarea și frecvența activităților de monitorizare,
- Evaluarea rezultatelor activităților de monitorizare în timp util, pentru a determina dacă controalele au fost eficiente și
- Cum au fost tratate deficiențele identificate prin acțiuni de remediere corespunzătoare, inclusiv comunicarea la timp a acestor deficiențe celor responsabili de luarea măsurilor de remediere.

A117. Auditorul poate lua în considerare, de asemenea, modul în care procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern tratează monitorizarea controalelor de procesare a informațiilor care implică utilizarea IT. Acestea pot include, de exemplu:

- Controale de monitorizare a mediilor IT complexe care:
 - o Evaluează eficacitatea continuă a proiectării controalelor de procesare a informațiilor și le modifică, după caz, dacă se schimbă condițiile sau
 - o Evaluează eficacitatea operațională a controalelor de procesare a informațiilor.
- Controale care monitorizează permisiunile aplicate în controalele automatizate de procesare a informațiilor care impun separarea sarcinilor.
- Controale care monitorizează cum sunt identificate și tratate erori sau deficiențe de control aferente automatizării raportării financiare.

Înțelegerea funcției de audit intern a entității (A se vedea punctul 24 (a) (ii))

Anexa 4 prezintă aspecte suplimentare necesare pentru înțelegerea funcției de audit intern a unei entități.

A118. Intervievările persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern realizate de către auditor îi sunt utile acestuia pentru a înțelege natura responsabilităților funcției de audit intern. Dacă auditorul determină că responsabilitățile funcției sunt legate de raportarea financiară a entității, acesta poate înțelege mai bine activitățile efectuate sau care urmează a fi efectuate de funcția de audit intern prin revizuirea planului de audit al funcției de audit intern aferent perioadei, dacă există, și prin discutarea acestuia cu persoanele adecvate din cadrul funcției. Această înțelegere, împreună cu informațiile obținute din interviurile realizate de către auditor, pot, de asemenea, să ofere informații direct relevante pentru identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă. Dacă, pe baza înțelegerii preliminare de către auditor a funcției de audit intern, acesta preconizează că va utiliza activitatea de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp ori pentru a reduce amploarea procedurilor de audit ce urmează a fi realizate se aplică ISA 610 (Revizuit în 2013).³⁷

Alte surse de informații utilizate în procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern Înțelegerea surselor de informații (A se vedea punctul 24 (b))

A119. Activitățile de monitorizare ale conducerii pot utiliza informații din comunicările de la părți externe precum plângeri ale clienților sau comentarii ale organismului de reglementare care pot indica probleme sau pot evidenția secțiuni care necesită îmbunătățiri.

De ce auditorul trebuie să înțeleagă sursele de informații utilizate pentru monitorizarea sistemului de control intern al entității

A120. Înțelegerea de către auditor a surselor de informații utilizate de entitate pentru monitorizarea sistemului de control intern al entității, inclusiv dacă informațiile utilizate sunt relevante și de încredere, îl ajută să evalueze dacă procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern este adecvat. În cazul în care conducerea presupune că informațiile utilizate pentru monitorizare sunt relevante și de încredere fără a avea o bază pentru această ipoteză, erorile care pot exista în informații ar putea face conducerea să ajungă la concluzii incorecte în urma activităților de monitorizare.

Evaluarea procesului entității privind monitorizarea sistemului de control intern (A se vedea punctul 24 (c))

De ce auditorul evaluează dacă este adecvat procesul entității privind monitorizarea sistemului de control intern

A121. Evaluarea de către auditor a modului în care entitatea efectuează evaluări permanente și separate pentru monitorizarea eficacității controalelor îl ajută pe acesta să înțeleagă dacă celelalte componente ale sistemului de control intern al entității sunt prezente și funcționează și, prin urmare, ajută la înțelegerea celorlalte componente ale sistemului de control intern al entității. Această evaluare poate, de asemenea, ajuta auditorul la identificarea și evaluarea

37 ISA 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*.

riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor (a se vedea punctul A86).

Evaluarea măsurii în care procesul entității privind monitorizarea sistemului de control intern este adecvat (A se vedea punctul 24 (c))

A122. Evaluarea de către auditor a caracterului adecvat al procesului entității privind monitorizarea sistemului de control intern se bazează pe înțelegerea de către acesta a procesului entității pentru monitorizarea sistemului de control intern.

Sistemul informațional și comunicarea și, activitățile de control (A se vedea punctele 25-26)

A123. Controalele sistemului informațional și ale comunicării și componentele activităților de control sunt, în principal, controale directe (adică controale care sunt suficient de precise pentru a preveni, detecta sau corecta denaturările la nivelul aserțiunilor).

De ce trebuie să înțeleagă auditorul sistemul informațional și comunicarea, precum și controalele componentelor activităților de control

A124. Auditorul trebuie să înțeleagă sistemul informațional și comunicarea deoarece înțelegerea politicilor entității care definesc fluxurile tranzacțiilor și alte aspecte ale activităților de procesare a informațiilor relevante pentru întocmirea situațiilor financiare și evaluarea măsurii în care componenta susține corespunzător întocmirea situațiilor financiare ale entității, susține identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. Această înțelegere și evaluare poate conduce, de asemenea, la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare atunci când rezultatele procedurilor auditorului sunt inconsecvente cu așteptările vizavi de sistemul de control intern al entității care este posibil să fi fost bazate pe informații obținute în timpul procesului de acceptare sau continuare a misiunii (a se vedea punctul A86).

A125. Auditorul trebuie să identifice controale specifice în componenta activităților de control și să evalueze proiectarea acestora și să determine dacă controalele au fost implementate, întrucât acest aspect ajută la înțelegerea de către auditor a abordării conducerii în ceea ce privește tratarea anumitor riscuri și, prin urmare, oferă o bază pentru proiectarea și efectuarea procedurilor suplimentare de audit care să răspundă la aceste riscuri așa cum prevede ISA 330. Cu cât riscul se situează la un nivel mai ridicat pe scara riscului inerent, cu atât probele de audit trebuie să fie mai convingătoare. Chiar și atunci când auditorul nu planifică să testeze eficacitatea operațională a controalelor identificate, înțelegerea de către auditor poate încă afecta proiectarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit suplimentare care să răspundă la riscurile de denaturare semnificativă aferente.

Natura iterativă a înțelegerii și evaluării de către auditor a sistemului informațional și a comunicării și a activităților de control

A126. Așa cum se explică la punctul A49, înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său și a cadrului de raportare financiară aplicabil poate, de asemenea,

să asiste auditorul la elaborarea așteptărilor inițiale cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații care pot fi clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații importante. Pentru a înțelege sistemul informațional și comunicarea conform punctului 25 (a), auditorul poate folosi aceste așteptări inițiale pentru a determina măsura în care ar trebui să obțină o înțelegere activităților entității pentru procesarea informațiilor.

- A127. Înțelegerea de către auditor a sistemului informațional include înțelegerea politicilor care definesc fluxurile de informații aferente claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor de informații importante și a altor aspecte aferente activităților entității pentru procesarea informațiilor. Aceste informații și informațiile obținute din evaluarea de către auditor a sistemului informațional pot confirma sau influența în continuare așteptările auditorului cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații importante identificate inițial (A se vedea punctul A126).
- A128. La înțelegerea modalității prin care informațiile aferente claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor de informații semnificative care intră în, sunt procesate în și, ies din sistemul informațional al entității, auditorul poate, de asemenea, identifica controale din componenta activităților de control care trebuie identificate în conformitate cu punctul 26 (a). Identificarea și evaluarea de către auditor a controalelor din componenta activităților de control se pot concentra inițial pe controale ale înregistrărilor contabile și controale pentru care auditorul planifică să testeze eficacitatea operațională atunci când proiectează natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de fond.
- A129. Evaluarea de către auditor a riscului inerent poate, de asemenea, influența identificarea controalelor în componenta activităților de control. De exemplu, identificarea de către auditor a controalelor legate de riscurile semnificative poate fi posibilă doar atunci când auditorul a evaluat riscul inerent la nivelul aserțiunilor în conformitate cu punctul 31. Mai mult decât atât, controalele care tratează riscurile pentru care auditorul a stabilit că procedurile de fond nu oferă singure probe de audit suficiente și adecvate (în conformitate cu punctul 33) pot fi, de asemenea, identificabile doar atunci când auditorul a efectuat evaluările riscului inerent.
- A130. Identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor pot fi influențate atât de:
- Înțelegerea de către acesta a politicilor entității în ceea ce privește activitățile sale de procesare a informațiilor în componenta de sistem informat și comunicare, cât și de
 - Identificarea și evaluarea de către acesta a controalelor din componenta activităților de control.

Înțelegerea sistemului informațional și a comunicării (A se vedea punctul 25)

Anexa 3, punctele 15-19, prezintă aspecte suplimentare cu privire la sistemul informațional și comunicare.

Adaptabilitate

A131. Este posibil ca, în entitățile mai puțin complexe, sistemul informațional și procesele de afaceri aferente să fie mai puțin sofisticate decât în entitățile mai mari și este posibil să implice un mediu IT mai puțin complex; cu toate acestea, rolul sistemului informațional este la fel de important. Entitățile mai puțin complexe cu o implicare activă din partea conducerii s-ar putea să nu aibă nevoie de descrieri detaliate ale procedurilor contabile, de înregistrări contabile sofisticate sau de politici scrise. Prin urmare, înțelegerea aspectelor relevante ale sistemului informațional al entității poate presupune un efort redus în auditul unei entități mai puțin complexe și, poate implica din punct de vedere cantitativ mai multe interviuri decât observări sau inspecții ale documentației. Nevoia de a înțelege rămâne totuși, importantă în furnizarea unei baze pentru proiectarea procedurilor suplimentare de audit în conformitate cu ISA 330 și poate ajuta auditorul la identificarea sau evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (a se vedea punctul A86).

Înțelegerea sistemului informațional (A se vedea punctul 25 (a))

A132. Include în sistemul de control intern al entității se regădesc aspecte care se referă la obiectivele de entității privind raportarea, inclusiv obiectivele sale de raportare financiară, însă poate include și aspecte care se referă la activitățile sale sau la obiectivele de conformitate, atunci când aceste aspecte sunt relevante pentru raportarea financiară. Înțelegerea modalității prin care entitatea inițiază tranzacțiile și colectează informațiile ca parte a înțelegerii de către auditor a sistemului informațional, poate include informații despre sistemele entității (politicile sale) proiectate să trateze obiectivele de conformitate și de funcționare deoarece astfel de informații sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare. Mai mult, unele entități pot avea sisteme informatice care sunt foarte integrate astfel încât controalele pot fi proiectate într-o manieră prin care să obțină simultan raportare financiară, obiective de conformitate și de funcționare și combinații ale acestora.

A133. Înțelegerea sistemului informațional al entității include, de asemenea, o înțelegere a resurselor folosite în activitățile entității de procesare a informațiilor. Informațiile cu privire la resursele umane implicate ce pot fi relevante pentru înțelegerea riscurilor la adresa integrității sistemului informațional, includ:

- Competența persoanelor care desfășoară activitatea,
- Dacă există resurse corespunzătoare și
- Dacă există o separare corespunzătoare a sarcinilor.

A134. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare la înțelegerea politicilor care definesc fluxurile de informații cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații semnificative ale entității în componenta sistemului informațional și comunicării, includ natura:

- (a) Datelor sau informațiilor de procesat aferente tranzacțiilor, altor evenimente și condiții,
- (b) Procesării informațiilor pentru menținerea integrității datelor sau informațiilor și
- (c) Proceselor informatice, a personalului și a altor resurse folosite în procesul de procesare a informațiilor.

A135. Înțelegerea proceselor de afaceri ale unei entități, care includ modul în care sunt inițiate tranzacțiile, ajută auditorul la înțelegerea sistemului informațional al entității, într-o modalitate care este adecvată circumstanțelor entității.

A136. Auditorul poate ajunge să înțeleagă sistemul informațional în diferite moduri care pot include:

- Interviewări ale personalului relevant cu privire la procedurile folosite la inițierea, înregistrarea, procesarea și raportarea tranzacțiilor sau cu privire la procesul de raportare financiară al entității,
- Inspecția manualelor de politici sau procese ori alte documente ale sistemului informațional al entității,
- Observarea aplicării politicilor și procedurilor de către personalul entității sau
- Selectarea tranzacțiilor și urmărirea acestora prin procesul aplicabil în sistemul informațional (adică efectuarea unui test de parcurgere).

Instrumente și tehnici automatizate

A137. Auditorul poate folosi, de asemenea, tehnici automatizate pentru a obține acces direct la bazele de date sau drept de descărcare în sistemul informațional al entității care stochează înregistrările contabile ale tranzacțiilor. Prin aplicarea instrumentelor sau tehnicilor automatizate acestor informații, auditorul poate confirma înțelegerea cu privire la circuitul tranzacțiilor în sistemul informațional, prin urmărirea înregistrărilor contabile sau a altor înregistrări digitale aferente unei tranzacții particulare sau a unei populații întregi de tranzacții, de la inițierea în registrele contabile până la consemnarea în registrul Cartea mare. Analiza unor seturi de tranzacții complete sau mari poate avea ca rezultat identificarea modificărilor procedurilor normale sau preconizate pentru aceste tranzacții, ceea ce poate conduce la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Informații obținute din afara registrului Cartea mare și registrelor secundare

A138. Situațiile financiare pot conține informații obținute din afara registrului Cartea mare și a celor secundare. Exemplele de astfel de informații pe care auditorul le-ar putea lua în considerare includ:

- Informații obținute din acorduri de leasing relevante pentru prezentările de informații din situațiile financiare.

- Informații prezentate în situațiile financiare care sunt produse de un sistem de gestionare a riscului al entității.
- Informații cu privire la valoarea justă produse de experții conducerii și prezentate în situațiile financiare.
- Informații prezentate în situațiile financiare care au fost obținute din modele sau din alte calcule folosite pentru a realiza estimări contabile recunoscute și prezentate în situațiile financiare, inclusiv informații cu privire la datele și ipotezele de bază folosite pentru acele modele, precum:
 - o Ipoteze elaborate intern care pot afecta durata de viață utilă a unui activ sau
 - o Informații precum ratele dobânzilor care sunt afectate de factori în afara controlului entității.
- Informații prezentate în situațiile financiare despre analizele de sensibilitate rezultate din modele financiare care demonstrează că membrii conducerii au luat în considerare ipoteze alternative.
- Informații recunoscute sau prezentate în situațiile financiare care au fost obținute din declarațiile fiscale și registrele unei entități.
- Informații prezentate în situațiile financiare care au fost obținute din analize întocmite pentru a susține evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea, precum prezentarea informațiilor, dacă este cazul, cu privire la evenimente și condiții identificate care pot genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.³⁸

A139. Anumite sume sau informații prezentate în situațiile financiare ale entității (precum informații despre riscul de creditare, riscul de lichiditate și riscul de piață) pot fi bazate pe informații obținute din sistemul entității privind gestionarea riscului. Cu toate acestea, auditorul nu este obligat să înțeleagă toate aspectele sistemului de gestionare a riscului și folosește raționamentul profesional în stabilirea nivelului necesar de înțelegere.

Folosirea de către entitate a tehnologiei informației în sistemul informațional

De ce înțelege auditorul mediul IT relevant pentru sistemul informațional

A140. Înțelegerea de către auditor a sistemului informațional include mediul IT relevant pentru fluxurile tranzacțiilor și procesarea informațiilor în sistemul informațional al entității deoarece utilizarea aplicațiilor IT de către entitate și a altor aspecte din mediul IT poate genera riscuri din utilizarea IT.

38 ISA 570 (Revizuit), punctele 19-20.

A141. Înțelegerea modelului de afaceri al entității și a modului în care aceasta integrează folosirea IT oferă, de asemenea, un context util pentru natura și măsura în care sistemul informațional conține elemente de tehnologia informației.

Înțelegerea modului în care entitatea utilizează IT

A142. Înțelegerea de către auditor a mediului IT se poate concentra pe identificarea și înțelegerea naturii și numărului de aplicații IT specifice și alte aspecte ale mediului IT care sunt relevante pentru fluxurile tranzacțiilor și procesarea informațiilor în sistemul informațional. Modificări ale fluxului tranzacțiilor sau ale informațiilor din sistemul informațional pot fi generate de modificări ale programelor aplicațiilor IT sau de modificări directe ale datelor în bazele de date implicate în procesarea sau păstrarea acelor tranzacții sau informații.

A143. Auditorul poate identifica aplicațiile IT și infrastructura IT suport în același timp cu efectuarea înțelegerii modalității în care informațiile cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații semnificative circulă în sistemul informațional al entității.

Înțelegerea modului în care comunică entitatea (A se vedea punctul 25 (b))

Adaptabilitate

A144. În entitățile mai mari, mai complexe, informațiile pe care le poate analiza auditorul pentru a înțelege cum comunică entitatea provin din manuale de politici și de raportare financiară.

A145. În entitățile mai puțin complexe, comunicarea poate fi mai puțin structurată (de exemplu, nu se folosesc manuale formale) întrucât există mai puține niveluri de responsabilitate și datorită nivelului ridicat de vizibilitate și disponibilitate de care dă dovadă conducerea. Indiferent de dimensiunea entității, canalele de comunicare deschisă facilitează raportarea excepțiilor și acționarea asupra lor.

Evaluarea măsurii în care aspecte relevante ale sistemului informațional susțin întocmirea situațiilor financiare ale entității (A se vedea punctul 25 (c))

A146. Evaluarea de către auditor a măsurii în care sistemul informațional și comunicarea din cadrul entității susțin în mod corespunzător întocmirea situațiilor financiare se bazează pe înțelegerea obținută la punctul 25 (a)-(b).

Activități de control (A se vedea punctul 26) Controale în componenta activităților de control

Anexa 3, punctele 20-21, prezintă aspecte suplimentare cu privire la activitățile de control.

A147. Componenta activităților de control include controale care sunt elaborate pentru a asigura aplicarea corespunzătoare a politicilor (care sunt de asemenea controale) în toate componentele sistemului de control intern al entității și include atât controale directe, cât și indirecte.

Exemplu:

Controalele pe care le-a stabilit entitatea pentru a asigura faptul că personalul său contorizează și înregistrează corespunzător stocul fizic anual sunt corelate direct cu riscurile de denaturare semnificativă relevante pentru aserțiunile privind existența și exhaustivitatea pentru soldul contului de stocuri.

- A148. Identificarea și evaluarea de către auditor a controalelor din componenta activităților de control, se concentrează pe controalele de procesare a informațiilor, care sunt controale aplicate în timpul procesării informației în sistemul informațional al entității care tratează direct riscurile la adresa integrității informației (adică exhaustivitatea, acuratețea și validitatea tranzacțiilor și ale altor informații). Cu toate acestea, auditorul nu trebuie să identifice și să evalueze toate controalele de procesare a informațiilor aferente politicilor entității care definesc fluxurile tranzacțiilor și alte aspecte ale activităților entității de procesare a informațiilor pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații care sunt semnificative.
- A149. Pot exista, de asemenea, controale directe care există în mediul de control, procesul entității de evaluare a riscului sau procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern, care pot fi identificate în conformitate cu punctul 26. Cu toate acestea, cu cât este mai indirectă relația dintre controalele care susțin alte controale și controlul avut în vedere, cu atât poate fi mai ineficient controlul în prevenirea sau detectarea și corectarea denaturărilor aferente.

Exemplu:

Revizuirea de către un director de vânzări a unui sumar al activității de vânzări pentru anumite magazine în funcție de regiune este de obicei asociată doar indirect cu riscurile de denaturare semnificativă relevante pentru aserțiunea de exhaustivitate referitoare la veniturile din vânzări. În consecință, aceasta poate fi mai puțin eficientă în tratarea acelor riscuri decât controalele aferente care au o legătură mai directă cu acele riscuri, precum corelarea documentelor de transport cu documentele de facturare.

- A150. Punctul 26 impune, de asemenea, auditorului să identifice și să evalueze controalele generale în tehnologia informației pentru aplicațiile IT și alte aspecte ale mediului IT despre care auditorul a stabilit că fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT, deoarece controalele generale ale sistemelor informatice susțin funcționarea eficientă continuă a controalelor pentru procesarea informațiilor. Doar un control general al sistemelor informatice nu este, de obicei, suficient pentru a trata riscul de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.
- A151. Controalele pe care auditorul trebuie să le identifice și pentru care trebuie să evalueze modul în care au fost proiectate și implementate, în conformitate cu punctul 26, sunt:

- Acele controale pentru care auditorul intenționează să testeze eficacitatea operațională la determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond. Evaluarea acestor controale oferă baza pentru proiectarea de către auditor a testelor pentru procedurile de control în conformitate cu ISA 330. Aceste controale includ, de asemenea, controale care tratează riscuri pentru care doar procedurile de fond nu oferă probe de audit suficiente și adecvate.
- Acele controale care includ controale ce tratează riscuri semnificative și controale ale înregistrărilor contabile. Identificarea și evaluarea de către auditor a acestor controale poate, de asemenea, influența înțelegerea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă, inclusiv identificarea riscurilor de denaturare semnificativă suplimentare (a se vedea punctul A95). Această înțelegere îi oferă, de asemenea, auditorului o bază pentru proiectarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond care să răspundă riscurilor de denaturare semnificativă aferente.
- Alte controale pe care auditorul le consideră adecvate pentru a-i permite să îndeplinească obiectivele de la punctul 13 cu privire la riscurile la nivelul aserțiunilor, în baza raționamentului profesional al auditorului.

A152. Controalele din componenta activităților de control trebuie să fie identificate atunci când astfel de controale îndeplinesc unul sau mai multe dintre criteriile incluse la punctul 26 (a). Cu toate acestea, atunci când mai multe controale ating fiecare același obiectiv, nu este necesară identificarea fiecărui control aferent aceluiași obiectiv.

Tipuri de controale din componenta activităților de control (A se vedea punctul 26)

A153. Exemplele de controale din componenta activităților de control includ autorizări și aprobări, reconcilierii, verificări (precum verificări ale editărilor și validărilor sau calcule automate), separarea sarcinilor și controale fizice sau controale logice, inclusiv acelea care tratează protejarea activelor.

A154. Controalele din componenta activităților de control pot include, de asemenea, controale stabilite de conducere care tratează riscuri de denaturare semnificativă aferente prezentărilor de informații care nu sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Astfel de controale pot viza informații incluse în situațiile financiare care sunt obținute din afara registrului Cartea mare și a registrelor secundare.

A155. Indiferent dacă controalele au loc în mediul IT sau în sistemele manuale, ele pot avea obiective diferite și pot fi aplicate la niveluri organizaționale și funcționale diferite.

Adaptabilitate (A se vedea punctul 26)

A156. Controalele din componenta activităților de control pentru entitățile mai puțin complexe pot fi similare celor din entitățile mai mari, însă formalitatea cu care

acționează acestea poate varia. Mai mult, în entitățile mai puțin complexe, mai multe controale pot fi aplicate direct de conducere.

Exemplu:

Autoritatea exclusivă a conducerii de a acorda clienților credit și de a aproba achizițiile semnificative poate asigura un control ferm asupra soldurilor conturilor și tranzacțiilor importante.

A157. Poate fi mai puțin practic să se stabilească separarea sarcinilor în entitățile mai puțin complexe care au mai puțini angajați. Cu toate acestea, într-o entitate administrată de proprietar, proprietarul-administrator poate exercita o supraveghere mai eficientă prin implicare directă decât într-o entitate mai mare, ceea ce poate compensa limitările în posibilitățile de separare a sarcinilor. Deși, după cum se explică în ISA 240, impunerea unei singure persoane în conducere poate reprezenta o posibilă deficiență în control, dat fiind faptul că există posibilitatea de evitare a controalelor de către conducere.³⁹

Controale care tratează riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor (A se vedea punctul 26 (a))

Controale care tratează riscuri care sunt considerate ca fiind riscuri semnificative (A se vedea punctul 26 (a) (i))

A158. Indiferent dacă auditorul planifică să testeze eficacitatea operațională a controalelor ce tratează riscuri semnificative, înțelegerea abordării conducerii în privința tratării acelor riscuri poate oferi o bază pentru proiectarea și efectuarea procedurilor de fond ca răspuns la riscurile semnificative așa cum prevede ISA 330.⁴⁰ Deși riscurile aferente aspectelor semnificative izolate sau interpretabile sunt deseori mai puțin probabil supuse unor controale de rutină, conducerea poate avea alte răspunsuri menite să trateze aceste riscuri. În consecință, înțelegerea de către auditor a măsurii în care entitatea a proiectat și implementat controale privind riscurile semnificative generate de aspectele izolate sau interpretabile poate include măsura și modul în care conducerea răspunde riscurilor. Astfel de răspunsuri ar putea include:

- Controale, precum revizuirea ipotezelor de către conducerea executivă sau de către experți.
- Procese documentate pentru estimări contabile.
- Aprobarea de către persoanele responsabile cu governanța.

39 ISA 240, punctul A28.

40 ISA 330, punctul 21.

Exemplu:

Acolo unde există evenimente unice precum primirea unei notificări a unei acțiuni în instanță semnificative, considerentele asupra răspunsului entității pot include aspecte precum măsura în care s-a făcut apel la experți adecvați (precum consilierul juridic intern sau extern), măsura în care a fost efectuată o evaluare a efectului potențial și modul în care se propune să fie prezentate circumstanțele în situațiile financiare.

A159. ISA 240⁴¹ impune auditorului să înțeleagă controalele aferente riscurilor de denaturare evaluate ca semnificative datorită fraudei (care sunt considerate drept riscuri semnificative) și explică în continuare că este important ca auditorul să înțeleagă controalele pe care conducerea le-a proiectat, implementat și menținut pentru a preveni și detecta fraudă.

Controale ale înregistrărilor contabile (A se vedea punctul 26 (a) (ii))

A160. Controalele care tratează riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor despre care se preconizează că vor fi identificate pentru toate auditurile sunt controale ale înregistrărilor contabile, deoarece maniera în care o entitate încorporează informațiile din procesarea tranzacțiilor în registrul Cartea mare implică în mod normal utilizarea înregistrărilor contabile, indiferent dacă sunt sau nu înregistrări standard ori, dacă sunt automatizate sau manuale. Măsura în care sunt identificate alte controale poate varia în funcție de natura entității și de abordarea planificată de auditor pentru proceduri suplimentare de audit.

Exemplu:

În auditul unei entități mai puțin complexe, este posibil ca sistemul informațional al entității să nu fie complex și auditorul să nu planifice să se bazeze pe eficacitatea operațională a controalelor. Mai mult, este posibil ca auditorul să nu fi identificat riscuri semnificative sau alte riscuri de denaturare semnificativă pentru care este necesar să se evalueze de către auditor proiectarea controalelor și dacă au fost implementate. Într-un astfel de audit, auditorul poate stabili că nu există alte controale identificate, altele decât controalele entității asupra înregistrărilor contabile.

Instrumente și tehnici automatizate

A161. În sistemele manuale aferente registrului Cartea mare, înregistrările contabile nonstandard pot fi identificate prin inspectarea registrelor, a jurnalelor și a documentației justificative. Atunci când sunt utilizate proceduri automatizate pentru ținerea registrului Cartea mare și pentru întocmirea situațiilor financiare, astfel de înregistrări pot exista numai în format electronic și pot fi, deci, mai ușor de identificat utilizând tehnici automatizate.

41 ISA 240, punctele 28 și A33.

Exemplu:

În auditul unei entități mai puțin complexe, auditorul are posibilitatea de a extrage o listă completă a tuturor înregistrărilor contabile pe o simplă foaie de calcul. Astfel, auditorul va putea să sorteze înregistrările contabile prin aplicarea unei varietăți de filtre precum moneda, numele persoanei care a întocmit sau a revizuit, înregistrările contabile care se adaugă doar în bilanț și în situația veniturilor și cheltuielilor sau să vadă listate în funcție de dată înregistrările contabile postate în registrul Cartea mare, care să ajute auditorul la elaborarea răspunsurilor la riscurile identificate în legătură cu înregistrările contabile.

Controale pentru care auditorul planifică să testeze eficacitatea operațională (A se vedea punctul 26 (a) (iii))

A162. Auditorul stabilește dacă există riscuri de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor pentru care nu este posibilă obținerea de probe de audit suficiente și adecvate doar prin proceduri de fond. Conform prevederilor din ISA 330⁴², auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze teste ale controalelor pentru a trata astfel de riscuri de denaturare semnificativă atunci când doar procedurile de fond nu furnizează probe de audit suficiente și adecvate la nivelul aserțiunilor. Prin urmare, atunci când există astfel de controale care tratează aceste riscuri, ele trebuie identificate și evaluate.

A163. În alte cazuri, atunci când auditorul planifică să ia în considerare eficacitatea operațională a controalelor la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond în conformitate cu ISA 330, astfel de controale trebuie de asemenea identificate deoarece ISA 330⁴³ impune auditorului să elaboreze și să efectueze teste ale acelor controale.

Exemple:

Auditorul poate planifica să testeze eficacitatea operațională a controalelor asupra:

- Claselor de tranzacții de rutină deoarece o astfel de testare poate fi mai eficace sau eficientă pentru volume mari de tranzacții omogene.
- Exhaustivității și acurateței informațiilor produse de entitate (de exemplu, controale ale întocmirii rapoartelor generate de sistem) pentru a determina credibilitatea informațiilor respective, atunci când auditorul intenționează să ia în considerare eficacitatea operațională a acelor controale la elaborarea și efectuarea procedurilor de fond suplimentare.
- Aferente obiectivelor de funcționare și de conformitate atunci când se referă la datele pe care auditorul le evaluează sau le utilizează în aplicarea procedurilor de audit.

42 ISA 330, punctul 8 (b).

43 ISA 330, punctul 8 (a).

A164. Planurile auditorului de a testa eficacitatea operațională a controalelor pot fi, de asemenea, influențate de riscurile de denaturare semnificativă identificate la nivelul situațiilor financiare. De exemplu, dacă deficiențele sunt identificate ca fiind aferente mediului de control, acesta poate afecta așteptările generale ale auditorului cu privire la eficacitatea operațională a controalelor directe.

Alte controale pe care auditorul le consideră adecvate (A se vedea punctul 26 (a) (iv))

A165. Alte controale pe care auditorul le poate considera adecvate pentru a identifica și evalua proiectarea și a stabili implementarea pot include:

- Controale care tratează riscuri evaluate ca având o valoare mai mare pe scara riscului inerent, însă nu au fost stabilite ca fiind riscuri semnificative,
- Controale aferente reconcilierii înregistrărilor detaliate în registrul Cartea mare sau
- Controale complementare ale entității utilizatoare de servicii, dacă se utilizează o organizație prestatoare de servicii.⁴⁴

Identificarea aplicațiilor IT și a altor aspecte ale mediului IT, a riscurilor rezultate din utilizarea IT și a controalelor generale IT (A se vedea punctul 26 (b)-(c))

Anexa 5 include exemple de caracteristici ale aplicațiilor IT și alte aspecte ale mediului IT, precum și îndrumări aferente acelor caracteristici care pot fi relevante pentru identificarea aplicațiilor IT și a altor aspecte ale mediului IT supuse riscului rezultat din utilizarea IT.

Identificarea aplicațiilor IT și a altor aspecte ale mediului IT (A se vedea punctul 26 (b))

De ce identifică auditorul riscurile rezultate din utilizarea IT și controalele generale ale sistemelor informatice aferente aplicațiilor IT și alte aspecte ale mediului IT

A166. Înțelegerea riscurilor rezultate din utilizarea IT și controalele generale ale sistemelor informatice implementate de entitate pentru a trata acele riscuri poate afecta:

- Decizia auditorului privind testarea sau nu a eficacității operaționale a controalelor pentru a adresa riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor,

Exemplu:

Atunci când controalele generale ale sistemelor informatice nu sunt proiectate eficient sau implementate adecvat pentru a trata riscurile rezultate din utilizarea IT (de exemplu, controale care nu previn sau detectează

44 ISA 402, *Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii.*

corespunzător modificări neautorizate ale programelor sau accesări neautorizate ale aplicațiilor IT), acest lucru poate afecta decizia auditorului de a se baza pe controale automatizate din cadrul aplicațiilor IT afectate.

- Evaluarea de către auditor a riscului de control la nivelul aserțiunii,

Exemplu:

Eficacitatea operațională continuă a unui control asupra procesării informațiilor poate depinde de anumite controale generale în tehnologia informației care previn sau detectează modificări neautorizate ale programelor aferente controlului IT privind procesarea informațiilor (adică controale ale modificărilor programelor asupra aplicațiilor IT relevante). În aceste circumstanțe, eficacitatea operațională preconizată (sau lipsa acesteia) a controalelor generale în tehnologia informației poate afecta evaluarea riscului de control făcută de auditor (de exemplu, riscul de control poate fi mai mare atunci când se preconizează că astfel de controale generale în tehnologia informației vor fi ineficiente sau dacă auditorul nu planifică să testeze controalele generale în tehnologia informației).

- Strategia auditorului pentru testarea informației oferită de entitate care este furnizată direct de aplicațiile IT ale entității sau care implică informații din acestea,

Exemplu:

Atunci când informațiile oferite de entitate pentru a fi folosite drept probe de audit sunt furnizate direct de aplicațiile IT, auditorul poate decide să testeze controalele asupra rapoartelor generate de sistem, inclusiv identificarea și testarea controalelor generale în tehnologia informației care tratează riscurile aferente modificărilor necorespunzătoare sau neautorizate asupra aplicațiilor IT sau, cele aferente modificărilor directe asupra datelor din rapoarte.

- Evaluarea de către auditor a riscului inerent la nivelul aserțiunii sau

Exemplu:

Atunci când există modificări semnificative sau ample în programarea unei aplicații IT pentru a trata cerințe de raportare noi sau revizuirii ale cadrului de raportare financiară aplicabil, acesta poate fi un indiciu asupra complexității noilor cerințe și al efectului acestora asupra situațiilor financiare ale entității. Atunci când apar astfel de modificări semnificative de programare sau schimbări de date, este posibil ca aplicațiile IT să fie supuse riscurilor rezultate din utilizarea IT.

- Proiectarea procedurilor suplimentare de audit.

Exemplu:

Dacă controalele privind procesarea informațiilor depind de controalele generale în tehnologia informației, auditorul poate stabili să testeze eficacitatea operațională a controalelor generale în tehnologia informației care, ulterior, implică proiectarea testelor de control pentru astfel de controale generale în tehnologia informației. Dacă, în aceleași circumstanțe, auditorul stabilește să nu testeze eficacitatea operațională a controalelor generale în tehnologia informației sau se preconizează că aceste controale vor fi ineficace, ar putea fi necesar ca riscurile aferente rezultate din utilizarea IT să fie tratate prin elaborarea de proceduri de fond. Cu toate acestea, este posibil ca riscurile generate de utilizarea IT să nu poată fi tratate atunci când astfel de riscuri sunt aferente riscurilor pentru care procedurile de fond nu furnizează singure probe de audit suficiente și adecvate. În astfel de circumstanțe, poate fi necesar ca auditorul să ia în considerare implicațiile asupra opiniei de audit.

Identificarea aplicațiilor IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT

- A167. În cazul aplicațiilor IT relevante pentru sistemul informațional, înțelegerea naturii și a complexității proceselor IT specifice și a controalelor generale în tehnologia informației pe care entitatea le-a implementat, poate ajuta auditorul la identificarea aplicațiilor IT pe care entitatea se bazează pentru a procesa și menține în mod corespunzător integritatea sistemului informațional al entității. Astfel de aplicații IT pot face obiectul riscurilor generate de utilizarea IT.
- A168. Identificarea aplicațiilor IT care fac obiectul riscurilor rezultate din utilizarea IT presupune luarea în considerare a controalelor identificate de auditor deoarece astfel de controale pot presupune utilizarea IT sau se bazează pe IT. Un aspect pe care auditorul se poate concentra este măsura în care o aplicație IT include controale automatizate pe care se bazează conducerea și pe care acesta le-a identificat, inclusiv controale care tratează riscuri pentru care procedurile de fond nu furnizează singure probe de audit suficiente și adecvate. Auditorul poate, de asemenea, lua în considerare modul în care informațiile sunt stocate și procesate în sistemul informațional cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații care sunt semnificative și, dacă conducerea se bazează pe controale generale în tehnologia informației pentru a menține integritatea acelor informații.
- A169. Controalele identificate de către auditor pot depinde de rapoartele generate de sistem, caz în care aplicațiile IT care produc acele rapoarte pot face obiectul riscurilor generate de utilizarea IT. În alte cazuri, este posibil ca auditorul să nu planifice să se bazeze pe controalele rapoartelor generate de sistem și intenționează să testeze direct intrările și rezultatele acestor rapoarte, caz în care este posibil ca auditorul să nu identifice aplicațiile IT aferente ca făcând obiectul riscurilor generate de IT.

Adaptabilitate

A170. Nivelul înțelegerii proceselor IT de către auditor, inclusiv măsura în care entitatea are implementate controale generale în tehnologia informației, variază în funcție de natura și circumstanțele entității și de mediul IT al acesteia, precum și în funcție de natura și amploarea controalelor identificate de auditor. De asemenea, numărul aplicațiilor IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT variază în funcție de acești factori.

Exemple:

- O entitate care folosește programe informatice comerciale și nu are acces la codul sursă pentru a face modificări la program este improbabil să aibă un proces pentru modificarea programului, însă poate avea un proces sau proceduri pentru configurarea programelor informatice (de exemplu, planuri de conturi, parametri sau praguri de raportare). În plus, entitatea poate avea un proces sau proceduri pentru gestionarea accesului la aplicație (de exemplu, o persoană desemnată cu acces administrativ la programele informaționale comerciale). În astfel de circumstanțe este puțin probabil ca entitatea să aibă implementate sau să aibă nevoie să implementeze controale generale în tehnologia informației.
- În schimb, o entitate mai mare se poate baza pe IT într-o măsură mai mare, iar mediul IT poate avea aplicații IT multiple și procesele IT de gestionare a mediului IT pot fi complexe (de exemplu, există un departament IT dedicat care elaborează și implementează modificări la program și gestionează drepturile de acces), inclusiv faptul că entitatea ar avea implementate controale generale formale în tehnologia informației asupra proceselor sale IT.
- Atunci când conducerea nu se bazează pe controale automatizate sau pe controale generale în tehnologia informației pentru procesarea tranzacțiilor sau menținerea datelor, și auditorul nu a identificat niciun control automatizat sau alte controale ale sistemului de procesare a informațiilor (sau a oricărui sistem care depinde de controalele generale în tehnologia informației), auditorul poate planifica să testeze direct orice informație furnizată de entitate cu ajutorul IT și este posibil să nu identifice toate aplicațiile IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT.
- Atunci când conducerea se bazează pe o aplicație IT pentru a procesa sau menține datele și volumul datelor este semnificativ, iar conducerea se bazează pe aplicațiile IT pentru a realiza controale automatizate pe care, de asemenea, auditorul le-a identificat, este probabil ca aplicațiile IT să facă obiectul riscurilor generate de utilizarea IT.

A171. Atunci când mediul IT al unei entități este mai complex, identificarea aplicațiilor IT și a altor aspecte ale mediului IT, determinarea riscurilor aferente generate de utilizarea IT și identificarea controalelor generale în tehnologia informației este probabil să necesite implicarea membrilor echipei cu aptitudini specializate în IT. O astfel de implicare este, cel mai probabil, esențială și s-ar putea să fie nevoie să fie amplă în cazul mediilor IT complexe.

Identificarea altor aspecte ale mediului IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT

A172. Alte aspecte ale mediului IT care pot face obiectul riscurilor generate de utilizarea IT includ rețeaua, sistemele de operare și bazele de date și, în anumite circumstanțe, interfețele dintre aplicațiile IT. În general, alte aspecte ale mediului IT nu sunt identificate atunci când auditorul nu identifică aplicațiile IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT. Atunci când auditorul a identificat aplicațiile IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT, este probabil să fie identificate alte aspecte ale mediului IT (de exemplu, baza de date, sistemul de operare, rețeaua), deoarece astfel de aspecte susțin aplicațiile IT identificate și interacționează cu acestea.

Identificarea riscurilor generate de utilizarea IT și a controalelor generale în tehnologia informației (A se vedea punctul 26 (c))

Anexa 6 prezintă aspectele necesare pentru înțelegerea controalelor generale în tehnologia informației.

A173. La identificarea riscurilor generate de utilizarea IT, auditorul poate lua în considerare natura aplicațiilor IT identificate sau alte aspecte ale mediului IT și motivele pentru care acestea fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT. Pentru unele dintre aplicațiile IT identificate sau alte aspecte ale mediului IT, auditorul poate identifica riscurile aplicabile generate de utilizarea IT care sunt aferente în principal accesului neautorizat sau modificărilor neautorizate ale programului și poate trata riscurile aferente modificărilor necorespunzătoare ale datelor (de exemplu, riscul de modificări necorespunzătoare ale datelor prin acces direct la bazele de date sau capacitatea de a manipula direct informațiile).

A174. Amploarea și natura riscurilor aplicabile generate de utilizarea IT variază în funcție de natura și circumstanțele aplicațiilor IT identificate și de alte aspecte ale mediului IT. Este posibil să apară riscuri aplicabile IT atunci când entitatea folosește furnizori externi sau interni de servicii pentru aspectele identificate legate de mediul IT (de exemplu, externalizarea găzduirii mediului IT către o terță parte sau utilizarea unui centru de servicii partajate pentru gestionarea centralizată a proceselor informatice într-un grup). Riscuri aplicabile generate de utilizarea IT pot fi, de asemenea, identificate în legătură cu securitatea cibernetică. Este mai probabil să existe mai multe riscuri generate de utilizarea IT atunci când volumul sau complexitatea controalelor automatizate ale aplicațiilor sunt mai mari și conducerea se bazează mai mult pe acele

controale pentru procesarea eficientă a tranzacțiilor sau păstrarea în mod adecvat a integrității informațiilor de bază.

Evaluarea proiectării și stabilirea implementării controalelor identificate în componenta activităților de control (A se vedea punctul 26 (d))

A175. Evaluarea proiectării unui control identificat implică evaluarea de către auditor a măsurii în care controlul, individual sau în combinație cu alte controale, este capabil să prevină în mod eficient, sau să detecteze și să corecteze, denaturările semnificative (în esență, obiectivul controlului).

A176. Auditorul determină implementarea unui control identificat prin faptul că stabilește că acel control există și că entitatea îl utilizează. Nu este justificată evaluarea de către auditor a implementării unui control care nu este proiectat eficient. Prin urmare, auditorul evaluează mai întâi proiectarea controlului. Un control proiectat în mod necorespunzător poate reprezenta o deficiență de control.

A177. Procedurile de evaluare a riscului pentru obținerea de probe de audit referitoare la proiectarea și implementarea controalelor identificate în componenta activităților de control pot include:

- Interviewarea personalului entității.
- Observarea aplicării controalelor specifice.
- Inspectarea documentelor și rapoartelor.

Cu toate acestea, doar interviewarea nu este suficientă în aceste scopuri.

A178. Auditorul poate preconiza, în baza experienței din auditul anterior sau în baza procedurilor de evaluare a riscului pentru perioada curentă, că nu există controale la dispoziția conducerii proiectate sau implementate în mod eficace astfel încât să trateze un risc semnificativ. În astfel de situații, procedurile efectuate pentru a trata cerința de la punctul 26 (d) pot consta în stabilirea faptului că astfel de controale nu au fost proiectate sau implementate în mod eficace. Dacă rezultatele procedurilor indică faptul că respectivele controale au fost recent proiectate sau implementate, auditorul trebuie să aplice procedurile de la punctul 26 (b)-(d) asupra controalelor recent proiectate sau implementate.

A179. Auditorul poate concluziona că poate fi adecvat ca un control, care este proiectat și implementat în mod eficace, să fie testat pentru a putea lua în considerare eficacitatea operațională a acestuia la elaborarea procedurilor de fond. Totuși, atunci când un control nu este proiectat sau implementat în mod eficace, nu există vreun beneficiu în testarea sa. Când auditorul planifică să testeze un control, informația obținută cu privire la măsura în care controlul tratează riscul (riscurile) de denaturare semnificativă contribuie în evaluarea de către auditor a riscului de control la nivelul aserțiunii.

- A180. Evaluarea proiectării și stabilirea implementării controalelor identificate în componenta activităților de control nu sunt suficiente pentru a testa eficacitatea operațională a acestora. Totuși, pentru controalele automatizate, auditorul poate planifica să testeze eficacitatea operațională a controalelor automatizate prin identificarea și testarea controalelor generale în tehnologia informației, care asigură operarea consecventă a unui control automatizat în loc să testeze direct eficacitatea operațională a controalelor automatizate. Obținerea de probe de audit privind implementarea unui control manual la un anumit moment în timp nu furnizează probe de audit despre eficacitatea operațională a controlului în alte momente din perioada supusă auditului. Testele privind eficacitatea operațională a controalelor, inclusiv testele controalelor indirecte, sunt descrise mai detaliat în ISA 330.⁴⁵
- A181. Atunci când auditorul nu planifică să testeze eficacitatea operațională a controalelor identificate, înțelegerea de către auditor poate, totuși, ajuta la proiectarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare de audit care să răspundă la riscurile de denaturare semnificativă aferente.

Exemplu:

Rezultatele acestor proceduri de evaluare a riscului pot furniza o bază pentru analiza auditorului asupra posibilelor abateri într-o populație atunci când elaborează eșantioane de audit.

Deficiențe de control în cadrul sistemului de control intern al entității (A se vedea punctul 27)

- A182. La evaluarea fiecărei componente a sistemului de control intern al entității⁴⁶, auditorul poate determina că unele dintre politicile entității dintr-o componentă nu sunt corespunzătoare cu natura și circumstanțele entității. O astfel de determinare poate fi un indicator care asistă auditorul la identificarea deficiențelor de control. Dacă auditorul a identificat una sau mai multe deficiențe de control, auditorul poate lua în considerare efectele acelor deficiențe de control asupra elaborării procedurilor suplimentare de audit în conformitate cu ISA 330.
- A183. Dacă auditorul a identificat una sau mai multe deficiențe de control, ISA 265⁴⁷ îi impune auditorului să determine dacă, individual sau împreună, deficiențele reprezintă o deficiență semnificativă. Auditorul folosește raționamentul profesional pentru a determina dacă deficiența reprezintă o deficiență de control semnificativă.⁴⁸

45 ISA 330, punctele 8-11.

46 Punctele 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) și 26(d).

47 ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernarea și către conducere*, punctul 8.

48 ISA 265, punctele A6-A7, stabilește că indicatorii deficiențelor importante și aspectele care trebuie luate în considerare atunci când se determină dacă o deficiență, sau o combinație de deficiențe, în controlul intern reprezintă o deficiență semnificativă.

Exemple:

- Circumstanțele care pot indica existența unei deficiențe de control semnificative includ aspecte precum:
- Identificarea fraudei de orice manganitudine care implică conducerea executivă,
- Procese interne identificate care sunt inadecvate și țin de raportarea și comunicarea deficiențelor constatate de auditul intern,
- Deficiențe comunicate anterior care nu au fost corectate de conducere în timp util,
- Incapacitatea conducerii de a răspunde la riscuri semnificative, de exemplu, prin faptul că nu implementează controale asupra riscurilor semnificative și
- Retratarea situațiilor financiare emise anterior.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctele 28-37)

De ce auditorul identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă

A184. Riscurile de denaturare semnificativă sunt identificate și evaluate pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit necesare pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate. Aceste probe îi permit auditorului să exprime o opinie cu privire la situațiile financiare, în condițiile unui nivel acceptabil de scăzut al riscului de audit.

A185. Informațiile colectate prin efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor sunt utilizate ca probe de audit pentru a furniza baza pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, probele de audit obținute atunci când se evaluează proiectarea controalelor identificate și se stabilește dacă aceste controale au fost implementate în componenta activităților de control sunt utilizate ca probe de audit pentru a sprijini evaluarea riscurilor. Astfel de probe furnizează, de asemenea, o bază pentru auditor în proiectarea măsurilor generale pentru tratarea riscurilor de denaturare semnificativă evaluate la nivelul situațiilor financiare, precum și pentru proiecția și efectuarea procedurilor suplimentare de audit a căror natură, plasare în timp și amploare răspund la riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunii, în conformitate cu ISA 330.

Identificarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctul 28)

A186. Identificarea riscurilor de denaturare semnificativă se efectuează înainte de analizarea oricăror controale aferente (în esență, riscul inerent) și se bazează pe analiza preliminară făcută de către auditor asupra denaturărilor care au o posibilitate rezonabilă să apară și să fie semnificative atunci când apar.⁴⁹

⁴⁹ ISA 200, punctul A15 (a).

A187. Identificarea riscurilor de denaturare semnificativă constituie, de asemenea, baza pentru determinarea de către auditor a aserțiunilor relevante, care îl ajută pe acesta să determine clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații semnificative.

Aserțiuni

De ce auditorul utilizează aserțiuni

A188. La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul utilizează aserțiunile pentru a analiza diferitele tipuri de posibile denaturări care pot apărea. Aserțiunile pentru care auditorul a identificat riscurile aferente de denaturare semnificativă sunt aserțiuni relevante.

Utilizarea aserțiunilor

A189. La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul poate utiliza categoriile de aserțiuni conform celor descrise la punctul A190 (a)-(b) de mai jos sau le poate exprima diferit cu condiția ca toate aspectele descrise mai jos să fie acoperite. Auditorul poate alege să combine aserțiunile cu privire la clasele de tranzacții și evenimente și prezentările de informații aferente, cu aserțiunile cu privire la soldurile conturilor și prezentările de informații aferente.

A190. Aserțiunile utilizate de auditor pentru a examina diferitele tipuri de denaturări potențiale care pot apărea se încadrează în următoarele categorii:

- (a) Aserțiuni cu privire la clasele de tranzacții și evenimente, și prezentările de informații aferente, pentru perioada supusă auditului:
 - (i) Apariție – tranzacțiile și evenimentele care au fost înregistrate sau prezentate au avut loc și astfel de tranzacții și evenimente aparțin entității.
 - (ii) Exhaustivitate – toate tranzacțiile și evenimentele care ar fi trebuit să fie înregistrate au fost înregistrate și toate prezentările de informații aferente care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse.
 - (iii) Acuratețe – valorile și alte date cu privire la tranzacțiile și evenimentele înregistrate au fost înregistrate corespunzător și prezentările de informații aferente au fost evaluate și descrise corespunzător.
 - (iv) Delimitare – tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în perioada contabilă corectă.
 - (v) Clasificare – tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în conturile adecvate.
 - (vi) Prezentare – tranzacțiile și evenimentele sunt cumulate sau separate adecvat și descrise clar, iar prezentările de informații aferente sunt relevante și ușor de înțeles în contextul cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil.

- (b) Aserțiuni cu privire la soldurile conturilor și prezentările de informații aferente la sfârșitul perioadei:
- (i) Existență – există active, datorii și participații în capitalurile proprii.
 - (ii) Drepturi și obligații – entitatea deține sau controlează drepturile asupra activelor, iar datoriile reprezintă obligațiile entității.
 - (iii) Exhaustivitate – toate activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii care ar fi trebuit să fie înregistrate au fost înregistrate și toate prezentările de informații aferente care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse.
 - (iv) Acuratețe, evaluare și alocare – activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii au fost incluse în situațiile financiare la valorile corespunzătoare și orice ajustări privind evaluarea sau alocarea acestora au fost înregistrate corespunzător, iar prezentările de informații aferente au fost evaluate și descrise în mod corespunzător.
 - (v) Clasificare – activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii au fost înregistrate în conturile adecvate.
 - (vi) Prezentare – activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii sunt cumulate sau separate adecvat și descrise clar, iar prezentările de informații aferente sunt relevante și ușor de înțeles în contextul cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil.

A191. Aserțiunile descrise la punctul 190 (a)-(b) de mai sus, adaptate corespunzător, pot fi, de asemenea, folosite de auditor pentru a examina diferitele tipuri de denaturări potențiale care pot apărea în prezentarea informațiilor care nu sunt direct aferente claselor de tranzacții, evenimentelor sau soldurilor conturilor înregistrate.

Exemplu:

Un exemplu de astfel de prezentare de informații include situația când entității i se poate impune, prin cadrul de raportare financiară aplicabil, să descrie expunerea sa la riscurile rezultate din instrumentele financiare, inclusiv cum apar riscurile, obiectivele, politicile și procesele de gestionare a riscurilor și metodele folosite pentru a evalua riscurile.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A192. Atunci când face aserțiuni referitoare la situațiile financiare ale entităților din sectorul public, în plus față de aserțiunile prezentate la punctul A190 (a)-(b), conducerea poate afirma adesea că tranzacțiile și evenimentele s-au derulat în conformitate cu legile, reglementările sau cu altă autoritate. Astfel de aserțiuni pot intra în aria de acoperire a auditului situațiilor financiare.

Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare (A se vedea punctele 28 (a) și 30)

De ce auditorul identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare

A193. Auditorul identifică riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare pentru a determina dacă riscurile au un efect generalizat asupra situațiilor financiare și, prin urmare, este necesar un răspuns general în conformitate cu ISA 330.⁵⁰

A194. Suplimentar, riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare pot afecta, de asemenea, aserțiunile individuale și identificarea acestor riscuri poate asista auditorul la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor și la proiectarea procedurilor suplimentare de audit pentru tratarea riscurilor identificate.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare

A195. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare se referă la riscurile care sunt legate la nivel generalizat de situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni. Riscurile de această natură nu sunt neapărat riscuri care pot fi identificate cu ajutorul aserțiunilor specifice la nivelul clasei de tranzacții, soldului unui cont sau prezentării de informații (de exemplu, riscul de evitare a controalelor de către conducere). Mai degrabă, acestea reprezintă circumstanțe care pot spori în mod generalizat riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. Evaluarea de către auditor a măsurii în care riscurile identificate afectează situațiile financiare în mod generalizat sprijină evaluarea auditorului asupra riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare. În alte cazuri, o serie de aserțiuni pot fi de asemenea identificate ca fiind susceptibile la risc și, prin urmare, pot afecta identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

Exemplu:

Entitatea se confruntă cu pierderi din exploatare și probleme de lichiditate și se bazează pe o finanțare care nu a fost încă garantată. Într-o astfel de situație, auditorul poate stabili că principiul continuității activității reprezintă un risc de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare. În această situație, poate fi necesară aplicarea cadrului contabil utilizând o bază de lichidare, ceea ce ar putea afecta toate aserțiunile în mod generalizat.

A196. Identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare este influențată de înțelegerea de către auditor a sistemului de control intern al entității, în special înțelegerea de către auditor a mediului de control, a procesului de evaluare a riscurilor din cadrul entității și a procesului entității de monitorizare a sistemului de control intern și:

⁵⁰ ISA 330, punctul 5.

- Rezultatul evaluărilor aferente prevăzute la punctele 21 (b), 22 (b), 24 (c) și 25 (c) și
- Orice deficiențe de control identificate în conformitate cu punctul 27.

Îndeosebi, riscurile la nivelul situațiilor financiare pot rezulta din deficiențe în mediul de control sau din evenimente sau condiții externe, cum ar fi condiții economice în declin.

- A197. Riscurile de denaturare semnificativă cauzate de fraudă pot fi relevante în special pentru analizarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare.

Exemplu:

Auditorul înțelege din interviuri ale conducerii că situațiile financiare ale entității vor fi utilizate în discuțiile cu creditorii pentru a obține finanțări suplimentare în vederea menținerii capitalului circulant. Prin urmare, auditorul poate stabili că există o susceptibilitate mai mare la denaturare din cauza factorilor de risc de fraudă care afectează riscul inerent (adică susceptibilitatea situațiilor financiare la denaturări semnificative din cauza riscului de raportare financiară frauduloasă, cum ar fi supraevaluarea activelor și a veniturilor și subevaluarea datoriilor și cheltuielilor pentru a se asigura că finanțarea va fi obținută).

- A198. Înțelegerea de către auditor, inclusiv evaluările aferente, a mediului de control și a altor componente ale sistemului de control intern poate ridica îndoieli cu privire la capacitatea auditorului de a obține probe de audit pe care să se bazeze opinia de audit sau care să fie cauza retragerii din misiune, în cazul în care acest lucru este permis de legile sau reglementările aplicabile.

Exemple:

- Ca rezultat al evaluării mediului de control al entității, auditorul este îngrijorat de integritatea conducerii entității, în așa măsură încât poate ajunge la concluzia că riscul privind declarațiile false ale conducerii din situațiile financiare este atât de semnificativ încât nu poate fi desfășurat un audit.
- Ca urmare a evaluării comunicării și sistemului informațional ale entității, auditorul stabilește că modificările semnificative din mediul IT au fost gestionate prost, cu o supraveghere redusă din partea conducerii și a persoanelor responsabile cu governanța. Auditorul concluzionează că există preocupări semnificative cu privire la condiția în care se află registrele contabile ale entității și fiabilitatea acestora. În astfel de circumstanțe, auditorul poate stabili că este puțin probabil să existe probe de audit suficiente și adecvate pentru a susține o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare.

A199. ISA 705 (Revizuit)⁵¹ stabilește cerințe și furnizează îndrumări pentru a determina măsura în care este nevoie ca auditorul să exprime o opinie cu rezerve sau să declare imposibilitatea exprimării unei opinii ori, după cum poate fi necesar în anumite cazuri, să se retragă din misiune atunci când retragerea este posibilă potrivit legilor sau reglementărilor aplicabile.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A200. Pentru entitățile din sectorul public, identificarea riscurilor la nivelul situațiilor financiare poate include analizarea aspectelor legate de climatul politic, interesul public și sensibilitatea programului.

Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor (A se vedea punctul 28 (b))

Anexa 2 prezintă exemple, în contextul factorilor de risc inerent, de evenimente sau condiții care pot indica un nivel de susceptibilitate la denaturare care poate fi semnificativ.

A201. Riscurile de denaturare semnificativă care nu sunt legate la nivel generalizat de situațiile financiare sunt riscuri de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

Aserțiuni relevante și clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații semnificative (A se vedea punctul 29)

De ce sunt stabilite aserțiuni relevante și clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații semnificative

A202. Stabilirea aserțiunilor relevante și claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor de informații semnificative constituie baza pentru aria de aplicare a înțelegerii de către auditor a sistemului informational al entității, necesară conform prevederilor de la punctul 25 (a). Această înțelegere poate ajuta în continuare auditorul la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (a se vedea punctul A86).

Instrumente și tehnici automatizate

A203. Auditorul poate utiliza tehnici automatizate pentru a ajuta la identificarea claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor de informații semnificative.

Exemple:

- O populație întregă de tranzacții poate fi analizată utilizând instrumente și tehnici automatizate pentru a înțelege natura, sursa, dimensiunea și volumul acestora. Prin aplicarea tehnicilor automatizate, auditorul poate, de exemplu, să identifice faptul că un cont cu sold zero la sfârșitul perioadei a fost format din numeroase tranzacții de compensare și înregistrări contabile care au avut loc în cursul

51 ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*.

perioadei, indicând faptul că soldul unui cont sau clasa de tranzacții poate fi semnificativ(ă) (de exemplu, un cont de compensare a salariilor). Același cont de compensare a salariilor poate identifica, de asemenea, rambursările cheltuielilor către conducere (și alți angajați), ceea ce ar putea reprezenta o prezentare de informații semnificativă din cauza efectuării acestor plăți către părțile afiliate.

- Analizând fluxurile unei populații întregi de tranzacții de venituri, auditorul poate identifica mai ușor o clasă semnificativă de tranzacții care nu au fost identificate anterior.

Prezentări de informații care pot fi semnificative

A204. Prezentarea informațiilor include atât prezentări de informații cantitative, cât și calitative pentru care există una sau mai multe aserțiuni relevante. Exemplele de prezentări de informații care au aspecte calitative și pot avea aserțiuni relevante și, prin urmare, pot fi considerate semnificative de către auditor includ prezentări de informații despre:

- Acorduri privind lichiditățile și datoriile unei entități cu dificultăți financiare.
- Evenimente sau circumstanțe care au condus la recunoașterea unei pierderi din depreciere.
- Sursele principale ale incertitudinii estimării, inclusiv ipoteze cu privire la viitor.
- Natura unei modificări a politicii contabile și alte prezentări de informații relevante impuse de cadrul de raportare financiară aplicabil, în cazul în care, de exemplu, se preconizează că noile cerințe de raportare financiară vor avea un impact semnificativ asupra poziției financiare și a performanței financiare a entității.
- Angajamente de plată pe bază de acțiuni, inclusiv informații despre modalitatea în care orice sume recunoscute au fost determinate, și alte prezentări de informații relevante.
- Părți afiliate și tranzacții cu părțile afiliate.
- Analiza de senzitivitate, inclusiv efectele modificărilor ipotezelor utilizate în tehnicile de evaluare ale entității cu scopul de a permite utilizatorilor înțelegerea incertitudinii de la baza evaluării unei sume înregistrate sau prezentate.

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

Evaluarea riscului inerent (A se vedea punctele 31-33)

Evaluarea probabilității și amplitudinii denaturării (A se vedea punctul 31)

De ce evaluează auditorul probabilitatea și amploarea denaturării

- A205. Auditorul evaluează probabilitatea și amploarea denaturării pentru riscurile de denaturare semnificativă identificate, deoarece importanța combinării probabilității apariției unei denaturări cu amploarea eventualei denaturări determină unde pe spectrul riscului inerent este evaluat riscul identificat, care informează auditorul cu privire la elaborarea procedurilor suplimentare de audit necesare pentru a trata riscul.
- A206. Evaluarea riscului inerent din cadrul riscurilor de denaturare semnificativă identificate ajută, de asemenea, auditorul la determinarea riscurilor semnificative. Auditorul determină riscurile semnificative deoarece răspunsurile specifice la riscurile semnificative sunt impuse conform cerințelor din ISA 330 și din alte ISA-uri.
- A207. Factorii de risc inerent influențează evaluarea de către auditor a probabilității și amplitudinii denaturării pentru riscurile de denaturare semnificativă identificate la nivelul aserțiunii. Cu cât este mai mare gradul în care o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații să fie susceptibile la denaturare semnificativă, cu atât este mai probabil ca evaluarea riscurilor inerente să fie mai ridicată. Luarea în considerare a gradului în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea unei aserțiuni la denaturare îl ajută pe auditor să evalueze în mod corespunzător nivelul riscului inerent în cadrul riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii și să proiecteze un răspuns mai precis la un astfel de risc.

Spectrul riscului inerent

- A208. La evaluarea riscului inerent, auditorul folosește raționamentul profesional pentru stabilirea importanței combinării probabilității și amplitudinii unei denaturări.
- A209. Riscul inerent evaluat aferent unui anumit risc de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii reprezintă un raționament pe un interval, de la redus la ridicat, în spectrul riscului inerent. Raționamentul cu privire la locul de evaluare a riscului inerent în intervalul de risc poate varia în funcție de natura, dimensiunea și complexitatea entității și ia în considerare nivelul evaluat al probabilității și amplitudinii denaturării, precum și factorii de risc inerent.
- A210. Atunci când analizează probabilitatea unei denaturări, auditorul ia în considerare posibilitatea apariției unei denaturări în baza analizei asupra factorilor de risc inerent.
- A211. Atunci când analizează amploarea unei denaturări, auditorul ia în considerare aspectele calitative și cantitative ale posibilei denaturări (adică denaturările în aserțiuni cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările de informații pot fi considerate ca fiind semnificative în funcție de dimensiune, natură sau circumstanțe).
- A212. Auditorul utilizează semnificația combinației probabilitatea și amploarea unei posibile denaturări pentru a determina care este poziția riscului inerent pe

scara (adică intervalul) riscului inerent. Cu cât este mai ridicată combinația de probabilitate și amploare, cu atât este mai ridicat nivelul riscului inerent; cu cât este mai joasă combinația de probabilitate și amploare, cu atât este mai redus nivelul riscului inerent.

- A213. Pentru ca un risc să fie evaluat ca fiind mai ridicat pe scara riscului inerent, aceasta nu înseamnă că atât amploarea, cât și probabilitatea trebuie evaluate ca fiind ridicate. Mai degrabă, intersectarea amplitudinii și probabilității denaturării semnificative pe scara riscului inerent este cea care va determina dacă riscul inerent evaluat este mai ridicat sau mai redus pe scara riscului inerent. Un nivel al riscului inerent ridicat poate rezulta, de asemenea, din combinații diferite de probabilitate și amploare, de exemplu, un nivel ridicat al riscurii inerente ar putea rezulta dintr-o probabilitate mai joasă, dar o amploare foarte ridicată.
- A214. În vederea elaborării unor strategii adecvate pentru a răspunde riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul poate desemna riscuri de denaturare semnificativă în cadrul categoriilor pe scara riscului inerent, pe baza evaluării riscului inerent pe care acesta o face. Aceste categorii pot fi descrise în moduri diferite. Indiferent de metoda de clasificare utilizată, evaluarea de către auditor a riscului inerent este adecvată atunci când proiectarea și implementarea unor proceduri suplimentare de audit pentru a aborda riscurile de denaturare semnificativă identificate la nivelul aserțiunii răspund în mod adecvat la evaluarea riscului inerent și la motivele care stau la baza acestei evaluări.

Riscurile generalizate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor (A se vedea punctul 31 (b))

- A215. La evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă identificate la nivelul aserțiunii, auditorul poate concluziona că anumite riscuri de denaturare semnificativă sunt corelate la nivel mai generalizat cu situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni, caz în care auditorul poate actualiza identificarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare.
- A216. În circumstanțele în care riscurile de denaturare semnificativă sunt identificate drept riscuri la nivelul situațiilor financiare datorită caracterului lor generalizat asupra unui număr de aserțiuni și sunt identificabile cu aserțiuni specifice, auditorul trebuie să ia în considerare acele riscuri atunci când evaluează riscul inerent aferent riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A217. În exercitarea raționamentului profesional în relație cu evaluarea riscului de denaturare semnificativă, auditorii din sectorul public pot lua în considerare complexitatea reglementărilor și a directivelor și riscurile de neconformitate cu autoritățile.

Riscuri semnificative (A se vedea punctul 32)

De ce sunt determinate riscurile semnificative și implicațiile pentru audit

A218. Determinarea riscurilor semnificative îi permite auditorului să-și concentreze atenția mai mult asupra acelor riscuri care se situează la nivelul superior pe scara riscului inerent, prin aplicarea anumitor răspunsuri necesare, printre care:

- Trebuie identificate controalele care tratează riscurile semnificative în conformitate cu punctul 26 (a) (i), având obligația de a evalua dacă respectivul control a fost proiectat eficace și implementat în conformitate cu prevederile de la punctul 26 (d).
- ISA 330 prevede testarea controalelor care tratează riscurile semnificative în perioada curentă (atunci când auditorul intenționează să se bazeze pe eficacitatea operațională a acestor controale) și planificarea și efectuarea unor proceduri de fond ca răspuns specific la riscurile semnificative identificate.⁵²
- Conform ISA 330, cu cât este mai ridicat riscul evaluat de auditor, cu atât auditorul trebuie să obțină probe de audit mai convingătoare.⁵³
- ISA 260 (Revizuit) impune auditorului să comunice cu persoanele responsabile cu governanța riscurile semnificative identificate de către auditor.⁵⁴
- ISA 701 impune auditorului să ia în considerare riscurile semnificative la determinarea acelor aspecte care necesită atenția sporită a auditorului, aspecte ce pot fi și aspecte-cheie de audit.⁵⁵
- Revizuirea la timp a documentației de audit de către partenerul de misiune, în stadiile corespunzătoare din decursul auditului, permite ca unele aspecte semnificative, inclusiv riscuri semnificative, să fie rezolvate la nivelul așteptărilor partenerului de misiune în timp util, înainte sau până la data raportului auditorului ⁵⁶.
- ISA 600 prevede o implicare mai mare a partenerului de misiune la nivelul grupului dacă riscul semnificativ este aferent unei componente în cadrul unui audit al grupului și echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să direcționeze activitatea care trebuie efectuată la nivelul componentei de către auditorul componentei.⁵⁷

52 ISA 330, punctele 15 și 21.

53 ISA 330, punctul 7(b).

54 ISA 260 (Revizuit), punctul 15.

55 ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*, punctul 9.

56 ISA 220, punctele 17 și A19.

57 ISA 600, punctele 30 și 31.

Determinarea riscurilor semnificative

- A219. La determinarea riscurilor semnificative, auditorul poate mai întâi să identifice acele riscuri de denaturare semnificativă tratate care au fost evaluate la un nivel superior pe scara riscului inerent, pentru a stabili considerentele pe baza cărora riscurile se plasează mai aproape de pragul superior. Poziționarea în apropierea pragului superior al spectrului riscului inerent va diferi de la o entitate la alta și nu va fi neapărat aceeași pentru o entitate de la o perioadă la alta. Acest lucru poate depinde de natura și circumstanțele entității pentru care este evaluat riscul.
- A220. Determinarea căror riscuri de denaturare semnificativă evaluate li se aplică un nivel aproape de pragul superior al scării riscului inerent, și care, prin urmare, sunt riscuri semnificative, este un aspect ce ține de raționamentul profesional, cu excepția cazului în care riscul este un tip de risc specific care trebuie tratat drept risc semnificativ în conformitate cu cerințele din alt ISA. ISA 240 furnizează cerințe și îndrumări suplimentare în legătură cu identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.⁵⁸

Exemple:

- Numerarul la un centru de vânzare cu amănuntul de tip supermarket ar fi în mod obișnuit determinat ca prezentând o probabilitate mare de denaturare (cauzată de riscul ca numerarul să fie deturnat), cu toate acestea, amploarea ar fi de regulă foarte scăzută (cauzată de valoarea mică a numerarului disponibil în magazine). Este puțin probabil ca rezultatul combinării acestor doi factori pe scara riscului inerent să determine existența numerarului ca fiind risc semnificativ.
- O entitate se află în negocieri pentru a vinde un segment de activitate. Auditorul analizează efectul asupra deprecierii fondului comercial și poate determina că există o probabilitate mare de posibilă denaturare și, o amploare mare, cauzate de impactul factorilor de risc inerent cum ar fi subiectivism, incertitudine și susceptibilitatea conducerii la subiectivism prin prejudecăți sau, altor factori ai riscului de fraudă. Aceasta poate avea drept rezultat determinarea deprecierii fondului comercial ca un risc semnificativ.

- A221. Auditorul ia, de asemenea, în considerare efectele relative ale factorilor de risc inerent atunci când evaluează riscul inerent. Cu cât efectul factorilor de risc inerent este mai scăzut, cu atât este mai probabil ca riscul evaluat să fie mai scăzut. Riscurile de denaturare semnificativă care pot fi evaluate ca având un risc inerent mai mare și care, prin urmare, pot fi determinate ca reprezentând un risc semnificativ, pot decurge din aspecte precum:

- Tranzacții pentru care există mai multe tratamente contabile acceptabile, astfel încât este implicată subiectivitatea.

58 ISA 240, punctele 26-28.

- Estimări contabile care au un grad mare de incertitudine a estimării sau modele complexe.
- Complexitatea colectării și prelucrării datelor pentru a justifica soldurile conturilor.
- Solduri ale conturilor sau prezentări de informații cantitative care presupun calcule complexe.
- Principii contabile care pot face obiectul unor interpretări diferite.
- Modificări ale activității entității care implică schimbări de abordări contabile, de exemplu, fuziuni și achiziții.

Riscuri pentru care procedurile de fond nu furnizează singure probe de audit suficiente și adecvate (A se vedea punctul 33)

De ce se impune identificarea riscurilor pentru care procedurile de fond nu furnizează singure probe de audit suficiente și adecvate

A222. Având în vedere natura unui risc de denaturare semnificativă și activitățile de control care tratează acel risc, în unele circumstanțe, singura cale de a obține probe de audit suficiente și adecvate este de a testa eficacitatea operațională a controalelor. În consecință, auditorului i se impune să identifice orice astfel de risc, întrucât acesta are mai departe implicații asupra proiectării și efectuării procedurilor suplimentare de audit, cerute de ISA 330, privind tratarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

A223. Punctul 26 (a) (iii) impune totodată și identificarea controalelor care tratează riscurile pentru care procedurile de fond nu pot furniza singure probe de audit suficiente și adecvate, întrucât auditorul trebuie să proiecteze și să testeze aceste controale în conformitate cu ISA 330⁵⁹.

Determinarea riscurilor pentru care procedurile de fond nu furnizează singure probe de audit suficiente și adecvate

A224. În cazul în care tranzacțiile comerciale de rutină sunt procesate automatizat într-un procent ridicat, cu intervenție manuală redusă sau inexistentă, este probabil să nu fie posibilă efectuarea doar a procedurilor de fond pentru a trata riscul identificat. O astfel de circumstanță poate fi cea în care o cantitate importantă de informații aparținând unei entități sunt inițiate, înregistrate, prelucrate sau raportate doar într-un format electronic, cum ar fi într-un sistem informațional care implică un grad ridicat de integrare a aplicațiilor sale informatice. În astfel de cazuri:

- Probele de audit pot fi disponibile doar în format electronic, iar suficiența și gradul de adecvare ale acestora depind, de obicei, de eficacitatea controalelor asupra acurateței și exhaustivității probelor.

⁵⁹ ISA 330, punctul 8.

- Potențialul apariției și nedetectării inițierii sau modificării necorespunzătoare a informațiilor poate fi mai mare în cazul în care controalele adecvate nu funcționează în mod eficace.

Exemplu:

În general, obținerea probelor de audit suficiente și adecvate referitoare la venituri pentru o entitate de telecomunicații nu este posibilă doar pe baza unor proceduri de fond. Această imposibilitate apare deoarece probele despre apeluri sau date nu există într-o formă observabilă. În schimb, testarea substanțială a controalelor este efectuată, de obicei, pentru a stabili că inițierea și încheierea apelurilor și activitatea datelor, sunt captate corect (de exemplu, minute ale convorbirilor sau volumul descărcărilor) și înregistrate corect în sistemul de facturare al entității.

A225. ISA 540 (Revizuit) furnizează îndrumări suplimentare pentru estimările contabile cu privire la riscurile pentru care procedurile de fond nu furnizează singure probe de audit suficiente și adecvate.⁶⁰ În ceea ce privește estimările contabile, acestea nu pot fi limitate la prelucrarea automată, ci se pot aplica și modelelor complexe.

Evaluarea riscului de control (A se vedea punctul 34)

A226. Planurile auditorului de testare a eficacității operaționale a controalelor se bazează pe așteptarea că acestea funcționează eficace și aceasta va reprezenta baza pentru evaluarea de către auditor a riscului de control. Așteptarea inițială cu privire la eficacitatea operațională a controalelor se bazează pe evaluarea de către auditor a proiectării, și stabilirea implementării, controalelor identificate în componenta activităților de control. Odată ce auditorul a testat eficacitatea operațională a controalelor în conformitate cu ISA 330, auditorul va putea să confirme așteptarea inițială despre eficacitatea operațională a controalelor. Dacă controalele nu funcționează eficient conform așteptărilor, auditorul va trebui să revizuiască evaluarea riscului de control în conformitate cu prevederile de la punctul 37.

A227. Evaluarea de către auditor a riscului de control poate fi efectuată în moduri diferite, în funcție de tehnicile și metodologiile de audit preferate și poate fi exprimată în moduri diferite.

A228. Dacă auditorul intenționează să testeze eficacitatea operațională a controalelor, e posibil să fie necesară testarea unei combinații de controale pentru a confirma așteptarea auditorului că aceste controale operează într-un mod eficace. Auditorul poate planifica testarea atât a controalelor directe, cât și a celor indirecte, inclusiv a controalelor generale ale tehnologiei informației, și, dacă alege această cale, este necesar să ia în considerare efectul preconizat combinat al controalelor atunci când evaluează riscul de control. În măsura în care controlul care urmează să fie testat nu tratează pe deplin riscul inerent evaluat, auditorul stabilește implicațiile asupra procedurilor suplimentare de

⁶⁰ ISA 540 (Revizuit), punctele A87-A89.

audit necesare să fie planificate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut.

- A229. În cazul în care auditorul intenționează să testeze eficacitatea operațională a unui control automatizat, auditorul poate planifica, de asemenea, să testeze eficacitatea operațională a controalelor generale relevante asupra tehnologiei informației care sprijină funcționarea continuă a acestui control automatizat în tratamentul riscurilor care rezultă din utilizarea IT și, să ofere o bază pentru așteptarea auditorului cu privire la funcționarea eficientă a controlului automatizat pe parcursul întregii perioade. În cazul în care auditorul se așteaptă ca respectivele controale generale ale tehnologiei informației să nu opereze eficace, această determinare poate afecta evaluarea de către auditor a riscului de control la nivelul aserțiunii, iar procedurile suplimentare de audit ar putea necesita includerea procedurilor de fond pentru a trata riscurile aplicabile rezultate din utilizarea IT. Îndrumări suplimentare cu privire la procedurile pe care auditorul le poate efectua în aceste circumstanțe sunt furnizate în ISA 330.⁶¹

Evaluarea probelor de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului (A se vedea punctul 35)

De ce evaluează auditorul probele de audit din procedurile de evaluare a riscului

- A230. Probele obținute prin efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor furnizează baza pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Aceasta furnizează baza pentru proiectarea de către auditor a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare de audit ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunilor, în conformitate cu ISA 330. În consecință, probele de audit obținute din proceduri de evaluare a riscului furnizează o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzate fie de fraudă, fie de eroare, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor.

Evaluarea probelor de audit

- A231. Probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului cuprind atât informații care susțin și coroborează aserțiunile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de aserțiuni.⁶²

Scepticismul profesional

- A232. La evaluarea probelor de audit obținute din procedurile de evaluare a riscurilor, auditorul analizează dacă s-a obținut o înțelegere suficientă a entității și a mediului acesteia, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității pentru a putea identifica riscurile de denaturare semnificativă, precum și dacă există probe contradictorii care ar putea indica un risc de denaturare semnificativă.

61 ISA 330, punctele A29-A30.

62 ISA 500, punctul A1.

Clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații care nu sunt semnificative, dar care sunt de valoare considerabilă (A se vedea punctul 36)

- A233. După cum se explică în ISA 320⁶³, pragul de semnificație și riscul de audit sunt luate în considerare la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă din clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații. Stabilirea de către auditor a pragului de semnificație este un aspect ce ține de raționamentul profesional și este afectată de percepția auditorului cu privire la nevoile de informații financiare ale utilizatorilor situațiilor financiare.⁶⁴ În sensul prezentului ISA și al punctului 18 din ISA 330, clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările de informații sunt de valoare considerabilă dacă omiterea, denaturarea sau ascunderea informațiilor despre acestea ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare ca întreg.
- A234. Pot fi clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații care sunt de valoare considerabilă, însă nu au fost determinate ca fiind clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații semnificative (adică nu au fost identificate aserțiuni relevante).

Exemplu:

Entitatea poate avea o prezentare de informații cu privire la compensația membrilor executivului pentru care auditorul nu a identificat un risc de denaturare semnificativă. Cu toate acestea, auditorul poate determina că această prezentare de informații este de valoare considerabilă în baza considerentelor de la punctul A233.

- A235. Procedurile de audit pentru abordarea claselor de tranzacții, a soldurilor conturilor sau prezentărilor de informații care sunt de valoare considerabilă, dar nu sunt determinate ca fiind semnificative, sunt tratate în ISA 330.⁶⁵ Atunci când o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații este determinat(ă) ca fiind semnificativ(ă) conform prevederilor de la punctul 29, clasa de tranzacții, soldul contului sau prezentarea de informații este, de asemenea, o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații de valoare considerabilă în sensul punctului 18 din ISA 330.

Revizuirea evaluării riscului (A se vedea punctul 37)

- A236. În timpul auditului, este posibil ca în atenția auditorului să ajungă informații noi sau alte informații care diferă semnificativ de informațiile pe care s-a bazat evaluarea riscurilor.

63 ISA 320, punctul A1.

64 ISA 320, punctul 4.

65 ISA 330, punctul 18.

Exemplu:

Evaluarea riscurilor de către entitate se poate baza pe supoziția că anumite controale funcționează eficace. În efectuarea testelor privind acele controale, auditorul poate obține probe de audit conform cărora acestea nu au funcționat eficace la momente relevante din timpul auditului. În mod similar, în derularea de proceduri de fond, auditorul poate detecta denaturări care sunt mai mari ca volum sau frecvență decât s-ar fi așteptat în concordanță cu evaluările riscurilor de către auditor. În astfel de circumstanțe, se poate ca evaluarea riscurilor să nu reflecte adecvat circumstanțele reale ale entității și procedurile suplimentare de audit planificate să nu fie eficiente în detectarea denaturărilor semnificative. Punctele 16 și 17 din ISA 330 furnizează îndrumări suplimentare cu privire la eficacitatea operațională a controalelor.

Documentație (A se vedea punctul 38)

A237. Pentru auditurile recurente, o anumită parte a documentației poate fi folosită și pentru perioada următoare, actualizată după caz, pentru a reflecta modificările activităților sau proceselor entității.

A238. ISA 230 menționează faptul că, printre alte considerente, deși s-ar putea să nu existe o singură modalitate de documentare a exercitării scepticismului profesional de către auditor, documentația de audit poate, cu toate acestea, să furnizeze probe ale exercitării scepticismului profesional de către auditor.⁶⁶ De exemplu, în cazul în care probele de audit obținute în urma procedurilor de evaluare a riscurilor includ elemente care confirmă și contrazic aserțiunile conducerii, documentația poate include modul în care auditorul a evaluat aceste elemente, inclusiv raționamentele profesionale utilizate pentru a evalua dacă probele de audit oferă o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă. Exemplele de alte cerințe din prezentul ISA pentru care documentația poate furniza probe ale exercitării scepticismului profesional de către auditor includ:

- Punctul 13, care îi solicită auditorului să proiecteze și să efectueze proceduri de evaluare a riscului într-o manieră care să nu încline spre obținerea de probe de audit coroborative sau spre excluderea probelor de audit care ar putea contrazice existența riscurilor,
- Punctul 17, care îi solicită auditorului o discuție între membrii-cheie ai echipei misiunii despre aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil și susceptibilitatea la denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale entității,
- Punctele 19(b) și 20, care îi solicită auditorului să înțeleagă motivele care stau la baza oricăror modificări ale politicilor contabile ale entității

66 ISA 230, punctul A7.

și să evalueze dacă politicile contabile ale entității sunt adecvate și în concordanță cu cadrul de raportare financiară aplicabil,

- Punctele 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) și 27, care îi solicită auditorului să evalueze dacă, pe baza înțelegerii obținute, componentele sistemului de control intern al entității sunt adecvate circumstanțelor entității, având în vedere natura și complexitatea entității, și să stabilească dacă a fost identificată una dintre multiplele deficiențe de control,
- Punctul 35, care îi solicită auditorului să ia în considerare toate probele de audit obținute în urma procedurilor de evaluare a riscurilor, indiferent că sunt coroborative sau sunt contradictorii cu aserțiunile conducerii, și să evalueze dacă probele de audit obținute în urma procedurilor de evaluare a riscurilor oferă o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și
- Punctul 36, care îi solicită auditorului să evalueze, după caz, dacă determinarea de către auditor a faptului că nu există riscuri de denaturare semnificativă pentru o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații semnificativ(ă) rămâne adecvată.

Adaptabilitate

- A239. Determinarea modalității în care sunt documentate cerințele de la punctul 38 rămâne la latitudinea auditorului, care va utiliza raționamentul profesional.
- A240. O documentație mai detaliată, care este suficientă pentru a permite unui auditor cu experiență, fără experiență anterioară în ceea ce privește auditul, să înțeleagă natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit efectuate, poate fi necesară pentru a susține justificarea unor raționamente dificile făcute.
- A241. Pentru auditurile entităților mai puțin complexe, forma și amploarea documentației pot fi simple și relativ succinte. Forma și amploarea documentației auditorului sunt influențate de natura, dimensiunea și complexitatea entității și sistemului său de control intern, de disponibilitatea informațiilor furnizate de către entitate și de metodologia de audit și tehnologia utilizate pe parcursul auditului. Nu este necesară documentarea tuturor cunoștințelor pe care auditorul le-a dobândit despre entitate și despre aspectele legate de aceasta. Principalele elemente⁶⁷ ale înțelegerii documentate de auditor le includ pe cele pe care auditorul și-a bazat evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Cu toate acestea, auditorului nu i se impune să documenteze modul în care a fost luat în considerare fiecare factor de risc inerent la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

⁶⁷ ISA 230, punctul 8.

Exemplu:

În auditurile entităților mai puțin complexe, documentația de audit poate fi încorporată în documentația auditorului cu privire la strategia generală și planul de audit.⁶⁸ În mod similar, de exemplu, rezultatele evaluării riscurilor pot fi documentate separat sau pot fi documentate ca parte a documentației auditorului cu privire la procedurile suplimentare de audit.⁶⁹

68 ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctele 7, 9 și A11.

69 ISA 330, punctul 28.

Anexa 1

(A se vedea punctele A61-A67)

Considerente pentru înțelegerea entității și a modelului său de afaceri

Prezenta anexă explică obiectivele și aria de aplicare ale modelului de afaceri al entității și oferă exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare la înțelegerea activităților entității care ar putea fi incluse în modelul de afaceri. Înțelegerea de către auditor a modelului de afaceri al entității și a modului în care acesta este afectat de strategia de afaceri și de obiectivele de afaceri ale entității îl poate ajuta pe auditor să identifice riscurile de afaceri care ar putea afecta situațiile financiare. În plus, aceasta îl poate ajuta pe auditor la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Obiectivele și aria de aplicare ale modelului de afaceri al unei entități

1. Modelul de afaceri al unei entități descrie modul în care o entitate ia în considerare, de exemplu, structura sa organizațională, activitățile sau aria de aplicare a acestora, liniile de activitate (inclusiv concurenții și clienții aferenți), procesele, oportunitățile de creștere, globalizarea, cerințele de reglementare și tehnologiile. Modelul de afaceri al entității descrie modul în care entitatea creează, menține și colectează valoare financiară sau o valoare mai generală pentru părțile sale interesate.
2. Strategiile reprezintă abordările prin care conducerea planifică să realizeze obiectivele entității, inclusiv modul în care entitatea planifică să trateze riscurile și oportunitățile cu care se confruntă. Strategiile unei entități sunt modificate în timp de către conducere pentru a răspunde modificărilor obiectivelor sale și modificărilor circumstanțelor interne și externe în care își desfășoară activitatea.
3. O descriere a unui model de afaceri include, de obicei:
 - Aria de aplicare a activităților entității și motivul acestora.
 - Structura entității și amploarea activităților sale.
 - Piețele sau sferile geografice ori demografice, precum și părțile din lanțul valoric în care își desfășoară activitatea, modul în care interacționează cu acele piețe sau sfere (principalele produse, segmente de clienți și metode de distribuție) și baza pe care concurează.
 - Procesele de afaceri sau de exploatare ale entității (de exemplu, investiții, finanțare și procese de exploatare) implicate în desfășurarea activităților sale, cu concentrare pe acele părți din procesele de afaceri care sunt importante pentru crearea, menținerea sau colectarea valorii.

- Resursele (de exemplu, financiare, umane, intelectuale, de mediu și tehnologice) și alte contribuții și relații (de exemplu, clienți, concurenți, furnizori și angajați) care sunt necesare sau importante pentru succesul său.
 - Modul în care modelul de afaceri al entității integrează utilizarea IT în interacțiunile sale cu clienții, furnizorii, creditorii și alte părți interesate prin interfețele IT și alte tehnologii.
4. Un risc al afacerii poate avea o consecință imediată asupra riscului de denaturare semnificativă pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații la nivelul aserțiunilor sau la nivelul situațiilor financiare. De exemplu, riscul afacerii care rezultă dintr-o cădere semnificativă a valorilor de pe piața imobiliară poate amplifica riscul unor denaturări semnificative asociate aserțiunii de evaluare pentru un creditor care acordă împrumuturi cu garanții ipotecare pe termen mediu. Totuși, același risc, în special în combinație cu un declin economic sever care sporește concomitent riscul de bază al pierderilor din creditare pentru întreaga durată de viață, asociate împrumuturilor sale, poate avea, de asemenea, consecințe pe termen mai lung. Expunerea netă rezultată la pierderile din creditare poate genera îndoeli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. În această situație, ar putea exista implicații asupra concluziei conducerii și a auditorului cu privire la gradul de adecvare al utilizării de către entitate a principiului continuității activității și asupra determinării măsurii în care există o incertitudine semnificativă. Măsura în care un risc al afacerii poate avea drept rezultat un risc de denaturare semnificativă este, deci, luată în considerare din perspectiva circumstanțelor entității. **Anexa 2** oferă exemple de evenimente și condiții care pot genera riscuri de denaturare semnificativă.

Activitățile entității

5. Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea activităților entității (incluse în modelul de afaceri al entității) cuprind:
- (a) Operațiuni de afaceri precum:
- o Natura surselor de venit, a produselor sau serviciilor și a piețelor, inclusiv implicarea în activități de comerț electronic, precum activități de vânzare și marketing prin internet.
 - o Derularea operațiunilor (de exemplu, etape și metode de producție sau activități expuse riscurilor de mediu).
 - o Alianțe, asocieri în participație și activități de externalizare.
 - o Dispersarea geografică și segmentarea pe domenii de activitate.
 - o Localizarea facilităților de producție, a depozitelor și birourilor, precum și localizarea și cantitățile stocurilor.
 - o Clienții principali și furnizorii importanți de bunuri și servicii, convenții de muncă (inclusiv existența unor contracte colective, a

unor pensii și a altor beneficii postangajare, a unor opțiuni de cumpărare de acțiuni sau acorduri privind stimulente sub formă de bonusuri și a unor reglementări guvernamentale legate de muncă).

- o Activități și cheltuieli de cercetare și dezvoltare.
 - o Tranzacții cu părțile afiliate.
- (b) Investiții și activități de investiții, precum:
- o Achiziții sau dezinvestiții planificate sau efectuate recent.
 - o Investiții și cesionări de titluri de valoare și împrumuturi.
 - o Activități de investiții de capital.
 - o Investiții în entități neconsolidate, inclusiv parteneriate asupra cărora nu se deține controlul, asocieri în participație și entități cu scop special asupra cărora nu se deține controlul.
- (c) Finanțări și activități de finanțare, precum:
- o Structura acționariatului din filialele și entitățile asociate principale, inclusiv structuri consolidate și neconsolidate.
 - o Structura datoriilor și termenele aferente, inclusiv angajamentele de finanțare extrabilanțiere și contractele de leasing.
 - o Beneficiarii reali (de exemplu, locali, străini, reputația și experiența în afaceri) și părțile afiliate.
 - o Utilizarea instrumentelor financiare derivate.

Natura entităților cu scop special

6. O entitate cu scop special (denumită uneori vehicul cu scop special) este o entitate care este, în general, înființată pentru un scop restrâns și bine definit, de exemplu, pentru a realiza un contract de leasing sau o securizare de active financiare, sau pentru a desfășura activități de cercetare și dezvoltare. Aceasta poate lua forma unei corporații, a unui trust, a unui parteneriat sau a unei entități fără personalitate juridică. Adeseori, entitatea în numele căreia a fost creată entitatea cu scop special îi poate transfera active acesteia din urmă (de exemplu, ca parte a unei tranzacții de derecunoaștere care implică active financiare), poate obține dreptul de a utiliza activele acesteia sau de a-i furniza servicii acesteia, în timp ce alte părți pot asigura finanțarea ei. Așa cum indică ISA 550, în anumite circumstanțe, o entitate cu scop special poate fi o parte afiliată a entității.¹
7. Cadrele de raportare financiară specifică deseori condiții detaliate care sunt considerate echivalente controlului sau circumstanțelor în care entitatea cu scop special ar trebui să fie luată în considerare pentru consolidare. Interpretarea cerințelor acestor cadre presupune, deseori, o cunoaștere detaliată a acordurilor relevante care implică entitatea cu scop special.

¹ ISA 550, punctul A7.

(A se vedea punctele 12 (f), 19 (c), A7-A8, A85-A89)

Înțelegerea factorilor de risc inerent

Prezenta anexă oferă explicații suplimentare privind factorii de risc inerent, precum și aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare la înțelegerea și aplicarea factorilor de risc inerent în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune.

Factorii de risc inerent

1. Factorii de risc inerent sunt caracteristici ale evenimentelor sau condițiilor care afectează susceptibilitatea la denaturare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, a unei aserțiuni despre o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații, înainte de a lua în considerare controalele. Astfel de factori pot fi calitativi sau cantitativi și includ complexitatea, subiectivitatea, schimbarea, incertitudinea sau susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau alți factori ai riscului de fraudă¹ în măsura în care afectează riscul inerent. Pentru a înțelege entitatea și mediul său, precum și cadrul de raportare financiară aplicabil și politicile contabile ale entității, în conformitate cu punctul 19 (a)-(b), auditorul înțelege, de asemenea, modul în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea la denaturare a aserțiunilor la întocmirea situațiilor financiare.
2. Factorii de risc inerent aferenți întocmirii informațiilor prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil (denumite la acest punct „informații prevăzute”) includ:
 - *Complexitatea* – rezultă fie din natura informațiilor, fie din modul în care sunt întocmite informațiile prevăzute, inclusiv atunci când aceste procese de întocmire sunt în mod inerent mai dificil de aplicat. De exemplu, complexitatea poate apărea:
 - o La calcularea provizioanelor pentru rabaturi acordate de furnizori, deoarece poate fi necesar să se ia în calcul termenii comerciali diferiți conveniți cu mulți furnizori diferiți sau mulți termeni comerciali interconectați care sunt toți relevanți pentru calcularea rabaturilor datorate sau
 - o Atunci când există multe surse de date potențiale, cu caracteristici diferite utilizate în realizarea unei estimări contabile, procesarea acelor date presupune mulți pași interconectați și, prin urmare, datele sunt, în mod inerent, mai dificil de identificat, colectat, accesat, înțeles sau procesat.

¹ ISA 240, punctele A24-A27.

- *Subiectivitatea* – rezultă din limitările inerente ale capacității de a întocmi informațiile prevăzute într-o manieră obiectivă, ca urmare a limitărilor în ceea ce privește disponibilitatea cunoștințelor sau informațiilor, astfel încât ar putea fi necesar(ă) o alegere sau un raționament subiectiv din partea conducerii cu privire la abordarea adecvată care ar trebui adoptată și la informațiile rezultate care ar trebui incluse în situațiile financiare. Ca urmare a abordărilor diferite față de întocmirea informațiilor prevăzute, ar putea apărea rezultate diferite în urma aplicării corespunzătoare a cerințelor din cadrul de raportare financiară aplicabil. Pe măsură ce limitările legate de date sau de cunoștințe cresc, vor crește și subiectivitatea raționamentelor care ar putea fi realizate de persoane independente și cu cunoștințe rezonabile și, diversitatea rezultatelor posibile ale acelor raționamente.
- *Schimbarea* – rezultă din evenimente sau condiții care, în timp, afectează activitatea entității sau aspectele economice, contabile, de reglementare, aferente domeniului de activitate sau alte aspecte ale mediului în care aceasta își desfășoară activitatea, atunci când efectele acelor evenimente sau condiții sunt reflectate în informațiile prevăzute. Astfel de evenimente sau condiții pot apărea în timpul perioadelor de raportare financiară sau între acestea. De exemplu, schimbarea poate fi rezultatul evoluției cerințelor din cadrul de raportare financiară aplicabil, a entității și a modelului său de afaceri sau a mediului în care aceasta își desfășoară activitatea. Astfel de schimbări pot afecta ipotezele și raționamentele conducerii, inclusiv în ceea ce privește selectarea politicilor contabile de către conducere, modul în care sunt realizate estimările contabile sau modul în care sunt determinate prezentările de informații conexe.
- *Incertitudinea* – apare atunci când informațiile prevăzute nu pot fi întocmite doar pe baza unor date suficiente de precizie și de detaliate care pot fi verificate prin observare directă. În aceste circumstanțe, poate fi necesară adoptarea unei abordări care să aplice cunoștințele disponibile pentru a întocmi informațiile utilizând date observabile suficiente de precizie și de detaliate, în măsura în care sunt disponibile astfel de date și ipoteze rezonabile susținute de datele disponibile cele mai adecvate, atunci când nu sunt disponibile astfel de date. Restricțiile cu privire la disponibilitatea cunoștințelor sau a datelor, care nu intră sub controlul conducerii (sub rezerva restricțiilor referitoare la costuri, după caz), sunt surse de incertitudine, iar efectul lor asupra întocmirii informațiilor prevăzute nu poate fi eliminat. De exemplu, incertitudinea estimării apare atunci când valoarea monetară necesară nu poate fi determinată cu exactitate, iar rezultatul efectiv al estimării nu este cunoscut înainte de data la care sunt finalizate situațiile financiare.
- *Susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau de alți factori ai riscului de fraudă în măsura în care afectează*

riscul inerent – susceptibilitatea la subiectivismul conducerii rezultă din condiții care creează susceptibilitate la eșecul intenționat sau neintenționat al conducerii în ceea ce privește păstrarea neutralității la întocmirea informațiilor. Subiectivismul conducerii este adeseori asociat cu anumite condiții care au potențialul de a determina conducerea să nu își păstreze neutralitatea în exercitarea raționamentului (indicatori ai unui posibil subiectivism al conducerii), care ar putea conduce la o denaturare semnificativă a informațiilor, care ar fi frauduloasă dacă ar fi intenționată. Astfel de indicatori includ stimulentele sau presiunile în măsura în care acestea afectează riscul inerent (de exemplu, ca urmare a motivației de a obține un rezultat dorit, cum ar fi o țintă de profit sau un coeficient dorit al capitalului) și oportunitatea, spre a nu-și păstra neutralitatea. Factorii relevanți pentru susceptibilitatea la denaturări cauzate de fraudă care iau forma unei raportări financiare frauduloase sau a unei deturnări de active sunt descriși la punctele A1-A5 din ISA 240.

3. Atunci când complexitatea este un factor de risc inerent, poate exista o nevoie inerentă de procese mai complexe pentru întocmirea informațiilor, iar astfel de procese pot fi în mod inerent mai dificil de aplicat. Prin urmare, aplicarea lor poate necesita aptitudini sau cunoștințe specializate și poate impune utilizarea unui expert al conducerii.
4. Atunci când raționamentul conducerii este mai subiectiv, poate crește, de asemenea, și susceptibilitatea la denaturări cauzate de subiectivismul conducerii, intenționat sau nu. De exemplu, poate fi necesar un raționament semnificativ din partea conducerii pentru realizarea estimărilor contabile care au fost identificate ca având o incertitudine a estimării ridicată și concluziile legate de metode, date și ipoteze pot reflecta un subiectivism intenționat sau neintenționat al conducerii.

Exemple de evenimente sau condiții care ar putea conduce la apariția unor riscuri de denaturare semnificativă

5. Următoarele sunt exemple de evenimente (inclusiv tranzacții) și condiții care ar putea indica existența unor riscuri de denaturare semnificativă în situațiile financiare, la nivelul situațiilor financiare sau la nivelul aserțiunilor. Exemplele furnizate de factorul de risc inerent acoperă o gamă largă de evenimente și condiții; totuși, nu toate evenimentele și condițiile sunt relevante pentru fiecare misiune de audit și lista exemplelor nu este neapărat exhaustivă. Evenimentele și condițiile au fost clasificate în funcție de factorul de risc inerent care ar putea avea cel mai mare efect în circumstanțele date. Foarte important însă, ca urmare a relațiilor dintre factorii de risc inerent, este probabil, de asemenea, ca evenimentele și condițiile din exemple să fie expuse la, sau afectate de, alți factori de risc inerent în măsuri diferite.

Factor de risc inerent relevant:	Exemple de evenimente sau condiții care ar putea indica existența unor riscuri de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune:
Complexitate	<ul style="list-style-type: none"> • (Evenimente sau condiții) de reglementare: Operațiuni care intră sub incidența unui nivel ridicat de reglementări complexe. • Model de afaceri: Existența unor alianțe și asocieri în participație complexe. • Cadrul de raportare financiară aplicabil: Evaluări contabile care implică procese complexe. • Tranzacții: Utilizarea unor fonduri extrabilanțiere, a unor entități cu scop special și a altor acorduri de finanțare complexe.
Subiectivitate	<ul style="list-style-type: none"> • Cadrul de raportare financiară aplicabil: O gamă largă de posibile criterii de evaluare a unei estimări contabile. De exemplu, recunoașterea de către conducere a amortizării sau a cheltuielilor și veniturilor din construcții. • Selectarea de către conducere a unei tehnici de evaluare sau a unui model pentru un activ imobilizat, cum ar fi investițiile imobiliare.
Schimbare	<ul style="list-style-type: none"> • Condiții economice: Operațiuni în regiuni care sunt instabile din punct de vedere economic, de exemplu, țări în care există o devalorizare semnificativă a monedei sau economii cu nivel ridicat al inflației. • Piețe: Operațiuni expuse unor piețe volatile, de exemplu, tranzacționarea contractelor futures. • Pierderea clienților: Probleme legate de continuitatea activității și de lichiditate, inclusiv pierderea clienților importanți. • Modelul sectorului de activitate: Modificări ale sectorului de activitate în care activează entitatea. • Model de afaceri: Modificări ale lanțului de aprovizionare. Dezvoltarea sau oferirea de noi produse sau servicii ori trecerea la noi linii de activitate. • Geografie: Extinderea în noi locații. • Structura entității: Modificări ale entității precum achiziții mari sau reorganizări ori alte evenimente neobișnuite. Entități sau segmente de activitate care susceptibile spre a fi vândute.

Factor de risc inerent relevant	Exemple de evenimente sau condiții care ar putea indica existența unor riscuri de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune
	<ul style="list-style-type: none"> • Competența resurselor umane: Modificări în personalul-cheie, inclusiv plecarea unor membri-cheie din structurile executive. • IT: Modificări ale mediului IT. Instalarea de noi sisteme IT importante aferente raportării financiare. • Cadrul de raportare financiară aplicabil: Aplicarea noilor reglementări contabile. • Capital: Noi constrângeri cu privire la disponibilitatea capitalului și a creditului. • Acțiuni și evenimente de reglementare: Începerea unor investigații cu privire la operațiunile sau rezultatele financiare ale entității, efectuate de organisme de reglementare sau guvernamentale. Impactul noilor legi cu privire la protecția mediului.
Incertitudine	<p>Raportare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evenimente sau tranzacții care implică o incertitudine de evaluare semnificativă, inclusiv estimările contabile și prezentările de informații aferente. • Litigii pe rol și datorii contingente, de exemplu, garanții comerciale, garanții financiare și măsuri de reabilitare ecologică.
Susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau de alți factori ai riscului de fraudă în măsura în care afectează riscul inerent	<p>Raportare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Oportunități pentru conducere și angajați de a se implica într-o raportare financiară frauduloasă, inclusiv omiterea sau ascunderea unor informații importante în prezentări. • Tranzacții: • Tranzacții importante cu părțile afiliate. • Un volum important de tranzacții neobișnuite sau nesistematice, inclusiv tranzacții între companii și tranzacții cu venituri mari la final de perioadă. • Tranzacții care sunt înregistrate pe baza intenției conducerii, de exemplu, refinanțarea datoriilor, activele care urmează a fi vândute și clasificarea titlurilor de valoare tranzacționabile.

Alte evenimente sau condiții care ar putea indica riscuri de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare:

- Lipsa de personal cu aptitudini adecvate în domeniile contabilității și raportării financiare.
- Deficiențe ale controlului – în special în mediul de control, în procesul de evaluare a riscurilor și în procesul de monitorizare, mai ales cele care nu au fost tratate de conducere.
- Denaturări anterioare, istoric de erori sau un volum semnificativ de ajustări la final de perioadă.

Anexa 3

(A se vedea punctele 12 (m), 21-26, A90-A181)

Înțelegerea sistemului de control intern al entității

1. Sistemul de control intern al entității poate fi reflectat în manualele de politici și proceduri, în sisteme și formulare și în informațiile incluse în acestea, și este pus în aplicare de oameni. Sistemul de control intern al entității este implementat de conducere, de persoanele responsabile cu guvernanta și de alți membri ai personalului, în funcție de structura entității. Sistemul de control intern al entității poate fi aplicat modelului operațional al entității, structurii legale a entității, ori asupra unei combinații între acestea, în funcție de deciziile conducerii, persoanelor responsabile cu guvernanta sau a altor membri ai personalului și, în contextul cerințelor legale sau de reglementare.
2. Prezenta anexă explică mai detaliat componentele și limitările sistemului de control intern al entității, așa cum sunt prezentate la punctele 12 (m), 21-26 și A90-A181, cu privire la un audit al situațiilor financiare.
3. În sistemul de control intern al entității se regăsesc aspecte care se referă la obiectivele de raportare financiară ale entității, inclusiv obiectivele sale de raportare financiară, însă acesta poate include și aspecte care se referă la activitățile sale sau la obiectivele de conformitate, atunci când aceste aspecte sunt relevante pentru raportarea financiară.

Exemplu:

Controalele asupra conformității cu legile și reglementările pot fi relevante pentru raportarea financiară atunci când astfel de controale sunt relevante în întocmirea de către entitate a narativelor legate de contingentele prezentate în situațiile financiare.

Componente ale sistemului de control intern al entității*Mediul de control*

4. Mediul de control include funcțiile de guvernanta și conducere și atitudinile, cunoștințele și acțiunile persoanelor responsabile cu guvernanta și ale conducerii cu privire la sistemul de control intern al entității și importanța acestuia în cadrul entității. Mediul de control stabilește caracterul unei organizații, influențând gradul de conștientizare a controlului de către angajații acesteia, și asigură fundamentul general pentru funcționarea celorlalte componente ale sistemului de control intern al entității.
5. Conștientizarea controlului de către o entitate este influențată de persoanele responsabile cu guvernanta, deoarece unul dintre rolurile acestora este de a contrabalansa presiunile făcute asupra conducerii cu privire la raportarea financiară care pot fi generate de cererile pieței sau schemele de remunerare.

Eficacitatea proiectării mediului de control în legătură cu participarea persoanelor responsabile cu guvernanta este deci influențată de aspecte precum:

- Independența lor față de conducere și capacitatea lor de a *evalua acțiunile conducerii*.
- *Măsura în care înțeleg tranzacțiile de afaceri ale entității.*
- *Măsura în care evaluează dacă situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv dacă situațiile financiare includ prezentările de informații adecvate.*

6. Mediul de control cuprinde următoarele elemente:

- (a) *Cum sunt îndeplinite responsabilitățile conducerii, precum crearea și păstrarea culturii entității și demonstrarea angajamentului conducerii față de integritate și valorile etice.* Eficacitatea controalelor nu se poate ridica deasupra integrității și valorilor etice ale persoanelor care le creează, le gestionează și le monitorizează. Integritatea și comportamentul etic sunt rezultate ale standardelor etice și comportamentale ale entității sau ale codurilor de conduită, ale modului în care sunt comunicate acestea (de exemplu, prin declarații de politică) și ale modului în care sunt consolidate în practică (de exemplu, prin acțiuni ale conducerii pentru a elimina sau diminua stimulentele sau tentațiile care ar putea determina personalul să se implice în acțiuni necinstite, ilegale sau neetice. Comunicarea politicilor entității referitoare la valorile privind integritatea și etica poate include comunicarea standardelor comportamentale către personal prin declarații de politici și coduri de conduită și prin puterea exemplului.
- (b) *Atunci când persoanele responsabile cu guvernanta sunt diferite de conducere, care este modul în care persoanele responsabile cu guvernanta își demonstrează independența față de conducere și supraveghează sistemul de control intern al entității.* Conștientizarea controlului de către o entitate este influențată de persoanele responsabile cu guvernanta. Considerentele pot include măsura în care există suficiente persoane independente de conducere care sunt *obiective* în evaluările lor și în deciziile pe care le iau; modul în care persoanele responsabile cu guvernanta identifică și acceptă responsabilitățile de supraveghere și măsura în care persoanele responsabile cu guvernanta păstrează responsabilități de supraveghere asupra proiectării, implementării și desfășurării sistemului de control intern al entității de către conducere. Importanța responsabilităților persoanelor responsabile cu guvernanta este recunoscută în codurile de practică și în alte legi și reglementări sau îndrumări elaborate în beneficiul persoanelor responsabile cu guvernanta. Alte responsabilități ale persoanelor responsabile cu guvernanta includ supravegherea proiectării și funcționării eficiente a procedurilor de semnalare a neregulilor.

- (c) *Modul în care entitatea atribuie autoritatea și responsabilitatea în demersul de îndeplinire a obiectivelor sale.* Aceasta poate include considerente *legate de:*
- Domeniile principale de autoritate și responsabilitate și liniile de raportare adecvate,
 - Politicile cu privire la practicile de afaceri adecvate, cunoștințele și experiența personalului-cheie și resursele furnizate pentru îndeplinirea sarcinilor și
 - Politicile și comunicările menite să garanteze că întreg personalul înțelege obiectivele entității, cunoaște modul în care acțiunile individuale interacționează și contribuie la acele obiective și recunoaște modul în care și scopul pentru care va fi făcut răspunzător.
- (d) *Modul în care entitatea atrage, dezvoltă și păstrează persoane competente, în aliniere cu obiectivele sale.* Aceasta include modul în care entitatea se asigură că persoanele au cunoștințele și aptitudinile necesare pentru a îndeplini sarcinile care definesc poziția respectivă, cum ar fi:
- Standarde pentru recrutarea celor mai calificate persoane – cu accent pe cadrul educațional, experiența profesională anterioară, realizările anterioare și dovada integrității și a comportamentului etic.
 - Politici de formare care comunică viitoarele roluri și responsabilități, inclusiv practici precum centre de formare și organizarea de seminare care ilustrează nivelurile de performanță și comportament așteptate și
 - Evaluări periodice ale performanțelor care stau la baza promovărilor și care demonstrează angajamentul entității față de avansarea personalului calificat la niveluri de responsabilitate superioare.
- (e) *Modul în care entitatea trage la răspundere persoanele pentru responsabilitățile lor în demersul de atingere a obiectivelor sistemului de control intern al entității.* Aceasta se poate realiza, de exemplu, prin:
- Mecanisme de comunicare și trageră la răspundere a persoanelor pentru îndeplinirea responsabilităților de control și de implementare a măsurilor corective, după caz,
 - Stabilirea unor parametri de performanță, a unor stimulente și a unor recompense pentru persoanele responsabile pentru sistemul de control intern al entității, inclusiv modul în care sunt evaluați acei parametri și măsura în care aceștia rămân relevanți,

- Modul în care presiunile asociate cu îndeplinirea obiectivelor de control afectează responsabilitățile persoanei și măsurile de performanță și
- Modul în care sunt aplicate măsuri disciplinare, după caz.

Gradul de adecvare al aspectelor de mai sus va fi diferit pentru fiecare entitate în funcție de dimensiune, de complexitatea structurii sale și de natura activităților sale.

Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității

7. Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității este un proces iterativ de identificare și analizare a riscurilor la îndeplinirea obiectivelor entității și stă la baza modului în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernarea determină riscurile care trebuie gestionate.
8. În scopul raportării financiare, procesul de evaluare a riscului din cadrul entității include modul în care conducerea identifică riscurile afacerii care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil entității, estimează importanța acestora, evaluează probabilitatea apariției lor și decide cu privire la acțiunile necesare gestionării lor și rezultatele acestora. De exemplu, procesul de evaluare a riscurilor entității poate trata modul în care entitatea ia în considerare posibilitatea unor tranzacții neînregistrate sau identifică și analizează estimările semnificative înregistrate în situațiile financiare.
9. Riscurile relevante unei raportări financiare de încredere includ evenimente, tranzacții sau circumstanțe interne și externe care pot avea loc și care pot afecta în mod negativ capacitatea unei entități de a iniția, înregistra, procesa și raporta informațiile financiare consecvent cu aserțiunile făcute de conducere în situațiile financiare. Conducerea poate iniția planuri, programe sau acțiuni pentru a trata riscurile specifice sau poate decide să își asume un risc din motive ce țin de cost sau din alte considerente. Riscurile pot apărea sau se pot modifica în funcție de circumstanțe, cum ar fi:
 - *Modificări ale mediului de activitate.* Modificările mediului de reglementare, economic sau de operațional pot avea drept rezultat modificări ale presiunilor concurenței și riscuri semnificativ diferite.
 - *Personal nou-angajat.* Personalul nou-angajat poate avea un grad diferit de abordare sau de înțelegere a sistemului de control intern al entității.
 - *Sistem informațional nou sau actualizat.* Modificările semnificative și rapide ale sistemului informațional pot modifica riscul aferent sistemului de control intern al entității.
 - *Creștere rapidă.* Extinderea semnificativă și rapidă a operațiunilor poate exercita presiune asupra controalelor și poate duce la creșterea riscului de apariție a unei deficiențe a controalelor.

- *Tehnologie nouă.* Încorporarea noilor tehnologii în procesele de producție sau sistemele informaționale poate modifica riscul asociat sistemului de control intern al entității.
- *Modele de afaceri, produse sau activități noi.* Demararea activității în anumite domenii sau încheierea de tranzacții în care o entitate are experiență redusă poate antrena noi riscuri asociate sistemului de control intern al entității.
- *Restructurări corporative.* Restructurările pot fi însoțite de reducerea numărului de angajați și de modificări legate de supervizarea și separarea sarcinilor care pot modifica riscul asociat sistemului de control intern al entității.
- *Activități din străinătate extinse.* Extinderea sau achiziția unor activități din străinătate implică riscuri noi și deseori unice care pot afecta controlul intern, de exemplu, riscurile suplimentare sau modificate ce decurg din tranzacțiile valutare.
- *Noi reglementări contabile.* Adoptarea de principii contabile noi sau modificarea principiilor contabile poate afecta riscurile privind întocmirea situațiilor financiare.
- *Utilizarea IT.* Riscuri legate de:
 - o Menținerea integrității datelor și a procesării informațiilor,
 - o Riscuri legate de strategia de afaceri a entității care apar dacă strategia IT a entității nu susține în mod eficace strategia de afaceri a entității sau
 - o Modificări sau întreruperi în mediul IT al entității sau fluctuația personalului IT ori, atunci când entitatea nu face actualizările necesare în mediul IT sau aceste actualizări nu sunt realizate în timp util.

Procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern

10. Procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern este un proces continuu de evaluare a eficacității sistemului de control intern al entității și de luare a măsurilor de remediere necesare în timp util. Procesul entității de monitorizare a sistemului său de control intern poate consta în activități continue, evaluări separate (realizate periodic) sau o combinație între cele două. Activitățile de monitorizare permanente sunt adesea încorporate în activitățile normale recurente ale unei entități și pot include activitățile obișnuite de conducere și supraveghere. Procesul entității va varia probabil ca arie de aplicare și frecvență, în funcție de evaluarea riscurilor de către entitate.
11. Obiectivele și aria de aplicare a funcțiilor de audit intern includ de obicei activități proiectate pentru a evalua sau monitoriza eficacitatea sistemului de

control intern al entității.¹ Procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern al entității poate include activități precum revizuirea de către conducere a măsurii în care reconcilierile bancare sunt întocmite în timp util, evaluarea de către auditorii interni a conformității personalului din vânzări cu politicile entității potrivit termenilor contractelor de vânzări și supravegherea de către departamentul juridic a conformității cu politicile privind etica sau practicile comerciale ale entității. Monitorizarea este, de asemenea, efectuată pentru a garanta funcționarea eficace a controalelor de-a lungul timpului. De exemplu, dacă nu sunt monitorizate oportunitatea și exactitatea reconcilierilor bancare, este posibil ca personalul să nu le mai efectueze.

12. Controalele legate de procesul entității de monitorizare a sistemului său de control intern, inclusiv cele care monitorizează controalele automatizate ce stau la baza acestuia, pot fi manuale sau automatizate ori o combinație între cele două. De exemplu, o entitate poate utiliza controale de monitorizare automatizate asupra accesului la anumite tehnologii, cu rapoarte automate ale activităților neobișnuite către conducere, care va investiga manual anomaliile identificate.
13. Pentru diferențierea între o activitate de monitorizare și un control legat de sistemul informațional sunt luate în considerare detaliile care stau la baza activității, în special dacă activitatea respectivă implică o formă a revizuirii de tip supraveghere. Revizuirile de tip supraveghere nu sunt clasificate automat drept activități de monitorizare, iar măsura în care o revizuire este clasificată drept control legat de sistemul informațional sau drept activitate de monitorizare poate fi un aspect ce ține de raționamentul profesional. De exemplu, scopul unui control de exhaustivitate lunar ar fi detectarea și corectarea erorilor, în timp ce o activitate de monitorizare ar întreba de ce apar erorile și ar atribui conducerii responsabilitatea de a îndrepta procesul astfel încât să se prevină erori viitoare. În termeni simpli, un control legat de sistemul informațional răspunde unui risc specific, în timp ce o activitate de monitorizare evaluează dacă, în fiecare dintre cele cinci componente ale sistemului de control intern al entității, controalele funcționează adecvat.
14. Activitățile de monitorizare pot include utilizarea informațiilor din comunicările de la părțile externe care pot indica probleme sau pot evidenția zone care necesită îmbunătățiri. Clienții coroborează implicit datele de facturare prin plățirea facturilor lor sau prin reclamații privind tarifele. În plus, organismele de reglementare pot comunica entității aspectele care afectează funcționarea sistemului de control intern al acesteia, de exemplu, comunicări cu privire la examinările efectuate de agențiile de reglementare din domeniul bancar. De asemenea, la derularea activităților de monitorizare, conducerea poate lua în considerare comunicările privind sistemul de control intern al entității primite de la auditorii externi.

1 ISA 610 (Revizuit în 2013) și Anexa 4 din prezentul ISA oferă îndrumări suplimentare în legătură cu auditul intern.

Sistemul informațional și comunicarea

15. Sistemul informațional relevant pentru întocmirea situațiilor financiare constă în activități și politici, precum și înregistrări contabile și evidențe justificative, proiectate și stabilite pentru:
- A iniția, a înregistra și a procesa tranzacțiile entității (precum și pentru a colecta, a procesa și a prezenta informații despre alte evenimente și condiții decât tranzacțiile) și pentru a menține răspunderea pentru activele, datoriile și capitalurile proprii aferente,
 - A remedia procesarea incorectă a tranzacțiilor, de exemplu, fișierele temporare automate și procedurile utilizate pentru a trata în timp util elementele din operații în curs de clarificare,
 - A procesa și a înregistra suprascreri ale sistemului sau evitări ale controalelor,
 - A include informații din procesarea tranzacțiilor în registrul Cartea mare (de exemplu, transferarea tranzacțiilor acumulate dintr-un registru auxiliar),
 - A colecta și a procesa informații relevante pentru întocmirea situațiilor financiare pentru alte evenimente și condiții decât tranzacțiile, precum amortizarea activelor corporale și necorporale și modificările cu privire la recuperabilitatea activelor și
 - A asigura faptul că informațiile a căror prezentare este prevăzută de cadrul de raportare financiară aplicabil sunt acumulate, înregistrate, procesate, sintetizate și raportate corespunzător în situațiile financiare.
16. Procesele de afaceri ale unei entități includ activități menite:
- Să dezvolte, să achiziționeze, să producă, să vândă și să distribuie produsele și serviciile unei entități,
 - Să asigure conformitatea cu legile și reglementările și
 - Să înregistreze informații, inclusiv informații contabile și de raportare financiară.
- Procesele de afaceri au drept rezultat tranzacții care sunt înregistrate, procesate și raportate de sistemul informațional.
17. Calitatea informațiilor afectează capacitatea conducerii de a lua decizii adecvate privind gestionarea și controlul activităților entității și de a întocmi rapoarte financiare de încredere.
18. Comunicarea, care implică asigurarea unei înțelegeri a rolurilor și responsabilităților individuale aferente sistemului de control intern al entității, poate lua forma unor manuale de politici, manuale de contabilitate și raportare

financiară și memorandumuri. Comunicarea se poate face, de asemenea, electronic, verbal și prin intermediul acțiunilor conducerii.

19. Comunicarea de către entitate a rolurilor și responsabilităților privind raportarea financiară și a aspectelor semnificative aferente raportării financiare implică furnizarea înțelegerii rolurilor și responsabilităților individuale aferente sistemului de control intern relevant pentru raportarea financiară. Aceasta poate include aspecte precum măsura în care personalul înțelege modul în care activitățile sale aferente sistemului informațional sunt legate de activitatea altor părți și de mijloacele de raportare a excepțiilor către un nivel superior adecvat din cadrul entității.

Activități de control

20. Controalele din componenta activităților de control sunt identificate în conformitate cu punctul 26. Aceste controale includ controale ale procesării informațiilor și controale generale în tehnologia informației, ambele putând fi manuale sau automatizate ca natură. Cu cât este mai mare amploarea controalelor automatizate sau a controalelor care implică aspecte automatizate, pe care conducerea le utilizează și pe care se bazează pentru raportarea financiară, cu atât ar putea deveni mai important ca entitatea să implementeze controale generale în tehnologia informației care să trateze funcționarea continuă a aspectelor automatizate ale controalelor procesării informațiilor. Controalele din componenta activităților de control pot ține de următoarele:

- *Autorizare și aprobări.* O autorizare demonstrează că o tranzacție este validă (adică reprezintă un eveniment economic real sau se încadrează în politica unei entități). De obicei, o autorizare ia forma unei aprobări de la un nivel mai înalt al conducerii sau a unei *verificări* și stabiliri a validității tranzacției. De exemplu, un supervisor aprobă un raport de cheltuieli după revizuirea măsurii în care cheltuielile par să fie rezonabile și în limitele politicii. Un exemplu de control automatizat este atunci când un cost unitar dintr-o factură este comparat automat cu costul unitar conex de pe comandă în limitele unui prag de toleranță stabilit în avans. Facturile în limitele pragului de toleranță sunt aprobate automat pentru plată. Facturile în afara pragului de toleranță sunt semnalate în vederea unor investigații suplimentare.
- *Reconcilieri* – Reconcilierile compară două sau mai multe elemente de date. Dacă sunt identificate diferențe, sunt luate măsuri pentru a pune în acord datele. În general, reconcilierile tratează exhaustivitatea sau acuratețea procesării tranzacțiilor.
- *Verificări* – Verificările compară două sau mai multe elemente între ele sau compară un element cu o politică și vor implica, probabil, o acțiune suplimentară în cazul în care cele două elemente nu *corespund* sau în cazul în care elementul nu este consecvent cu politica. În general, verificările tratează exhaustivitatea, acuratețea sau validitatea procesării tranzacțiilor.

- *Controale fizice sau logice, inclusiv cele care tratează securitatea activelor împotriva accesului, achiziției, utilizării sau cedării neautorizat(e). Controale care încorporează:*
 - o Securitatea fizică a bunurilor, inclusiv măsurile de protecție adecvate precum facilitățile securizate aferente accesului la active și înregistrări.
 - o Autorizarea accesului la programele informaționale și la fișierele de date (adică accesul logic).
 - o Contorizarea periodică și compararea cu valorile indicate în registrele de control (de exemplu, compararea rezultatelor contorizării numerarului, valorilor mobiliare și stocurilor cu registrele contabile).

Măsura în care controalele fizice care vizează prevenirea furtului de active sunt relevante pentru nivelul de încredere al întocmirii situațiilor financiare depinde de circumstanțe precum situația în care aceste active sunt deosebit de susceptibile de a fi deturnate.

- *Separarea sarcinilor.* Atribuirea către diferite persoane a responsabilităților privind autorizarea tranzacțiilor, înregistrarea tranzacțiilor și menținerea custodiei activelor. Separarea sarcinilor vizează reducerea oportunităților care permit oricărei persoane să fie în poziția atât de a comite, cât și de a tănuși erori sau fraude survenite în timpul exercitării normale a atribuțiilor persoanei.

De exemplu, un manager care autorizează vânzările pe credit nu este responsabil pentru păstrarea înregistrărilor privind conturile de creanțe sau manipularea încasărilor în numerar. Dacă o persoană poate efectua toate aceste activități, acea persoană ar putea, de exemplu, să creeze o vânzare fictivă care ar putea trece nedetectată. În mod similar, persoanele din vânzări nu ar trebui să aibă capacitatea de a modifica fișele de preț ale produselor sau cuantumul comisioanelor.

Uneori, separarea nu este posibilă, rentabilă financiar sau fezabilă. De exemplu, entitățile mici și mai puțin complexe pot să nu dispună de suficiente resurse pentru a asigura nivelul ideal de separare, iar costul pentru a angaja personal suplimentar poate fi prohibitiv. În aceste situații, conducerea poate institui controale alternative. În exemplul de mai sus, dacă persoana din vânzări poate modifica fișele de preț ale produselor, ar putea fi introdusă o activitate de control pentru detectare astfel încât angajați care nu au legătură cu funcția de vânzări să revizuiască periodic dacă și în ce circumstanțe persoana din vânzări a modificat prețurile.

21. Anumite controale pot depinde de existența unor controale de supervizare adecvate la nivel superior, stabilite de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernanta. De exemplu, controalele de autorizare pot fi delegate

conform îndrumărilor stabilite, cum ar fi criteriile de investire așa cum au fost ele stabilite de persoanele responsabile cu guvernarea; în mod alternativ, tranzacțiile izolate, precum achizițiile majore sau dezinvestirile, pot necesita aprobarea specifică de la un nivel superior, inclusiv aprobarea din partea acționarilor, în anumite cazuri.

Limitările controlului intern

22. Sistemul de control intern al entității, indiferent cât de eficace este, poate oferi unei entități doar o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor de raportare financiară ale acesteia. Probabilitatea îndeplinirii lor este afectată de limitările inerente ale controlului intern. Acestea includ realități precum faptul că raționamentul uman în luarea de decizii poate fi eronat și că eșecurile din sistemul de control intern al entității pot apărea din cauza unei erori umane. De exemplu, poate exista o eroare în proiectarea sau în modificarea unui control. De asemenea, funcționarea unui control poate să nu fie eficace, ca atunci când informațiile produse în scopul sistemului de control intern al entității (de exemplu, un raport privind excepțiile) nu sunt utilizate eficace deoarece persoana responsabilă pentru revizuirea informațiilor nu înțelege scopul acestora sau nu reușește să ia măsurile adecvate.
23. În plus, controalele pot fi ocolite prin complicitatea a două sau mai multe persoane sau prin evitarea de către conducere a controalelor în mod nejustificat. De exemplu, conducerea poate încheia acorduri separate cu clienții care modifică termenii și condițiile contractelor de vânzare standard ale entității, ceea ce poate avea drept rezultat o recunoaștere necorespunzătoare a veniturilor. De asemenea, verificările editărilor într-o aplicație IT care sunt concepute pentru a identifica și a raporta tranzacțiile care depășesc limitele de credit specificate pot fi eludate sau dezactivate.
24. Mai mult, în proiectarea și implementarea controalelor, conducerea poate exercita raționamente cu privire la natura și amploarea controalelor pe care alege să le implementeze și la natura și amploarea riscurilor pe care alege să le asume.

(A se vedea punctele 14 (a), 24 (a) (ii), A25-A28, A118)

Considerente pentru înțelegerea funcției de audit intern a unei entități

Prezenta anexă prevede considerente suplimentare legate de înțelegerea funcției de audit intern a entității atunci când există o astfel de funcție.

Obiectivele și aria de aplicare ale funcției de audit intern

1. Obiectivele și aria de aplicare ale unei funcții de audit intern, natura responsabilităților sale și statutul său în cadrul organizației, inclusiv autoritatea și răspunderea funcției, variază foarte mult și depind de dimensiunea, complexitatea și structura entității și de cerințele conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu governanța. Aceste aspecte pot fi stabilite într-o cartă a auditului intern sau în termenii de referință ai auditului intern.
2. Responsabilitățile unei funcții de audit intern pot include efectuarea de proceduri și evaluarea rezultatelor pentru a oferi conducerii și persoanelor responsabile cu governanța o asigurare cu privire la modul în care au fost proiectate și eficacitatea proceselor de gestionare a riscurilor, sistemului de control intern al entității și celor de governanță. În acest caz, funcția de audit intern poate juca un rol important în procesul entității de monitorizare a sistemului său de control intern. Cu toate acestea, responsabilitățile funcției de audit intern pot fi axate pe evaluarea economiei, a eficacității și a eficienței operațiunilor și, în consecință, se poate ca activitatea acesteia să nu fie direct corelată cu raportarea financiară a entității.

Interviarea celor din cadrul funcției de audit intern

3. Dacă o entitate are o funcție de audit intern, interviarea persoanelor adecvate din cadrul acesteia poate furniza informații utile pentru auditor în demersul de înțelegere a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității, precum și în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor. În cursul activității sale, este probabil ca funcția de audit intern să fi obținut informații cu privire la operațiunile entității și la riscurile de afaceri ale acesteia și este posibil să existe constatări pe baza acestei activități, cum ar fi deficiențe de control identificate sau riscuri, care ar putea reprezenta o contribuție valoroasă la înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil, a sistemului de control intern al entității, a evaluărilor riscurilor de către auditor sau a altor aspecte ale auditului. Prin urmare, interviările auditorului sunt realizate indiferent dacă auditorul preconizează sau nu că va utiliza activitatea de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp ori pentru a

reduce amploarea procedurilor de audit ce urmează a fi realizate.¹ Interviewări de o relevanță deosebită pot fi cele referitoare la aspectele pe care funcția de audit intern le-a adus în atenția persoanelor responsabile cu guvernarea și la rezultatele propriului proces de evaluare a riscului din cadrul acesteia.

4. Dacă, pe baza răspunsurilor la interviurile auditorului, pare că există constatări care ar putea fi relevante pentru raportarea financiară a entității și auditul situațiilor financiare, auditorul poate considera adecvat să citească rapoartele aferente realizate de funcția de audit intern. Exemplele de rapoarte ale funcției de audit intern care ar putea fi relevante includ documentele de strategie și planificare ale funcției și rapoartele care au fost întocmite pentru conducere sau pentru persoanele responsabile cu guvernarea și care descriu constatările din examinările funcției de audit intern.
5. Mai mult, în conformitate cu ISA 2402, dacă funcția de audit intern îi oferă auditorului informații privind orice fraudă concretă, suspectată sau acuzație de fraudă, auditorul ține cont de aceste informații în identificarea riscului de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.
6. Persoanele adecvate din cadrul funcției de audit intern care răspund interviurilor sunt acelea care, în opinia auditorului, dețin cunoștințele, experiența și autoritatea corespunzătoare, precum directorul de audit intern sau, în funcție de circumstanțe, alt angajat din cadrul acesteia. Auditorul poate, de asemenea, considera adecvat să aibă întâlniri periodice cu aceste persoane.

Luarea în considerare a funcției de audit intern pentru înțelegerea mediului de control

7. Pentru a înțelege mediul de control, auditorul poate analiza modul în care conducerea a răspuns la constatările și recomandările funcției de audit intern cu privire la deficiențele de control identificate ca fiind relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, inclusiv măsura și modul în care au fost implementate astfel de răspunsuri și dacă ele au fost ulterior evaluate de către funcția de audit intern.

Înțelegerea rolului pe care îl joacă funcția de audit intern în procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern

8. Dacă natura responsabilităților funcției de audit intern și a activităților de asigurare are legătură cu raportarea financiară a entității, este posibil ca auditorul să poată, de asemenea, utiliza activitatea de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp ori pentru a reduce amploarea procedurilor de audit care urmează a fi efectuate direct de către auditor pentru obținerea probelor de audit. Este mai probabil ca auditorii să poată utiliza activitatea de audit intern a unei entități atunci când se constată, de exemplu, pe baza experienței din auditurile anterioare sau pe baza procedurilor auditorului pentru evaluarea riscului, că entitatea are o funcție de audit intern

1 Cerințele relevante sunt incluse în ISA 610 (Revizuit în 2013).

2 ISA 240, punctul 19

care are resurse adecvate și corespunzătoare în raport cu complexitatea entității și cu natura operațiunilor sale și care are o relație directă de raportare cu persoanele responsabile cu guvernanta.

9. Dacă, pe baza înțelegerii preliminare a auditorului privind activitatea de audit intern, auditorul preconizează că va utiliza activitatea de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp ori pentru a reduce amploarea procedurilor de audit ce urmează a fi realizate, se aplică ISA 610 (Revizuit în 2013).
10. Conform informațiilor suplimentare din ISA 610 (Revizuit în 2013), activitățile de audit intern sunt diferite de alte controale de monitorizare care ar putea fi relevante pentru raportarea financiară, precum revizuirea informațiilor contabile ale conducerii care sunt menite să contribuie la modul în care entitatea previne sau detectează denaturările.
11. Schimbul eficient de informații poate fi facilitat de stabilirea comunicării cu persoanele adecvate din cadrul funcției de audit intern a entității, încă de la începutul misiunii și, de menținerea acestei comunicări pe parcursul misiunii. Astfel se creează un mediu în care auditorul poate fi informat despre aspecte semnificative care pot fi sesizate de funcția de audit intern, atunci când astfel de aspecte ar putea influența activitatea auditorului. ISA 200 discută importanța planificării și efectuării de către auditor a auditului cu aplicarea scepticismului profesional³, incluzând și atenția acordată informațiilor care pun la îndoială nivelul de încredere al documentelor și a răspunsurilor la interviuri ce urmează a fi utilizate drept probe de audit. În consecință, comunicarea pe parcursul misiunii cu funcția de audit intern le poate oferi auditorilor interni ocazii de a aduce la cunoștința auditorului astfel de informații. Astfel, auditorul are posibilitatea să țină cont de aceste informații în procesul său de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă.

3 ISA 200, punctul 7

Anexa 5

(A se vedea punctele 25 (a), 26 (b)-(c), A94, A166-A172)

Considerente pentru înțelegerea tehnologiei informației (IT)

Prezenta anexă prevede aspecte suplimentare pe care auditorul le poate lua în considerare pentru a înțelege modul în care entitatea utilizează IT în sistemul său de control intern.

Înțelegerea modului în care entitatea utilizează tehnologia informației în componentele sistemului său de control intern

1. Sistemul de control intern al unei entități conține elemente manuale și elemente automatizate (cu alte cuvinte, controale manuale și automatizate și alte resurse utilizate în sistemul de control intern al entității). Mixul de elemente manuale și automatizate al unei entități diferă în funcție de natura și complexitatea modului de utilizare a sistemului informațional de către entitate. Modul în care entitatea utilizează IT afectează, de asemenea, maniera în care sunt procesate, stocate și comunicate informațiile relevante pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil și, prin urmare, afectează maniera în care este proiectat și implementat sistemul de control intern al entității. Fiecare componentă a sistemului de control intern al entității poate utiliza IT într-o anumită măsură.

În general, IT aduce beneficii pentru controlul intern al unei entități deoarece îi permite acestea:

- Să aplice în mod consecvent regulile de afaceri predefinite și să efectueze calcule complexe pentru procesarea unor volume mari de tranzacții sau de date,
 - Să crească promptitudinea, disponibilitatea și acuratețea informațiilor,
 - Să faciliteze analiza suplimentară a informațiilor,
 - Să optimizeze capacitatea de monitorizare a performanței activităților entității și a politicilor și procedurilor acesteia,
 - Să reducă riscul de eludare a controalelor și
 - Să optimizeze capacitatea de realizare a unei separări eficiente a sarcinilor prin implementarea controalelor de securitate în cadrul aplicațiilor IT, bazelor de date și sistemelor de operare.
2. Caracteristicile elementelor manuale sau automatizate sunt relevante pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor și pentru procedurile suplimentare de audit bazate pe acestea. Controalele automatizate pot fi mai de încredere decât controalele manuale deoarece nu

sunt ușor de ocolit, ignorat sau eludat și sunt, de asemenea, mai puțin susceptibile la erori și greșeli simple. Controalele automatizate pot fi mai eficiente decât cele manuale în următoarele circumstanțe:

- Volum mare de tranzacții recurente sau, în situațiile în care erorile care pot fi anticipate sau prevăzute, acestea pot fi prevenite sau detectate și corectate cu ajutorul automatizării.
- Controale în cazul cărora modalitățile specifice de derulare a controlului pot fi proiectate și automatizate corespunzător.

Înțelegerea modului în care entitatea utilizează tehnologia informației în sistemul informațional (A se vedea punctul 25 (a))

3. Sistemul informațional al entității poate include utilizarea elementelor manuale și automatizate, care afectează, de asemenea, modul în care sunt inițiate, înregistrate, procesate și raportate tranzacțiile. În special, procedurile de inițiere, înregistrare, procesare și raportare a tranzacțiilor pot fi executate prin aplicațiile IT utilizate de entitate și prin modul în care entitatea a configurat acele aplicații. În plus, înregistrările sub formă de informații digitale pot înlocui sau completa înregistrările sub formă de documente pe suport de hârtie.
4. Pentru a înțelege mediul IT relevant pentru fluxul de tranzacții și procesarea informațiilor în sistemul informațional, auditorul colectează informații despre natura și caracteristicile aplicațiilor IT utilizate, despre infrastructura care stă la baza funcționării IT, precum și despre IT. Tabelul următor include exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare pentru a înțelege mediul IT și exemple de caracteristici specifice mediului IT în funcție de complexitatea aplicațiilor IT utilizate în sistemul informațional al entității. Totuși, astfel de caracteristici sunt direcționale și pot diferi în funcție de natura diferitelor aplicații IT utilizate de o entitate.

	Următoarele sunt exemple de caracteristici specifice:		
	Programe informatice comerciale simple	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP)
Aspecte legate de amploarea automatizării și a utilizării datelor:			
<ul style="list-style-type: none"> Amplourea procedurilor automatizate pentru procesare și complexitatea acestor proceduri, inclusiv, acolo unde este foarte automatizată, procesarea digitală. 	N/A	N/A	Proceduri automatizate extinse și adesea complexe
<ul style="list-style-type: none"> Măsura în care entitatea se bazează pe rapoarte generate de sistem în procesarea informațiilor. 	Logică de raportare automatizată simplă	Logică de raportare automatizată relevantă simplă	Logică de raportare automatizată complexă; Program informatic de scriere a rapoartelor
<ul style="list-style-type: none"> Modul de introducere a datelor (adică sunt introduse manual, sunt introduse de client sau de vânzător ori, sunt introduse prin încărcarea unor fișiere). 	Intrări de date manuale	Număr mic de intrări de date sau interfețe simple	Număr mare de intrări de date sau interfețe complexe
<ul style="list-style-type: none"> Modul în care IT facilitează comunicarea între aplicații, baze de date sau alte aspecte ale mediului IT, la nivel intern și extern, după caz, prin interfețele de sistem. 	Nu există interfețe automatizate (doar intrări de date manuale)	Număr mic de intrări de date sau interfețe simple	Număr mare de intrări de date sau interfețe complexe

	Următoarele sunt exemple de caracteristici specifice:		
	Programe informatice comerciale simple	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP)
<ul style="list-style-type: none"> Volumul și complexitatea datelor în format digital procesate de sistemul informațional, inclusiv măsura în care înregistrările contabile sau alte informații sunt stocate în format digital și locația în care sunt stocate acestea. 	Volum de date scăzut sau date simple care pot fi verificate manual; Date disponibile local	Volum de date scăzut sau date simple	Volum de date ridicat sau date complexe; Depozite de date ¹ ; Utilizarea de furnizori de servicii IT interni sau externi (de exemplu, stocarea sau găzduirea datelor de către terțe părți)
Aspecte legate de aplicațiile IT și infrastructura IT:			
<ul style="list-style-type: none"> Tipul de aplicație (de exemplu, o aplicație comercială nepersonalizată sau cu puține elemente personalizate ori o aplicație foarte personalizată sau foarte integrată care se poate să fi fost cumpărată și personalizată ori dezvoltată în cadrul entității). 	Aplicație cumpărată nepersonalizată sau cu puține elemente personalizate	Aplicații curente sau depășite cumpărate ori, aplicații ERP de gamă joasă nepersonalizate sau cu puține elemente personalizate	Aplicații dezvoltate personalizate sau aplicații ERP mai complexe cu personalizare semnificativă

1 Un depozit de date este, în general, descris ca un depozit central de date integrate din una sau mai multe surse disparate (de exemplu, baze de date multiple) din care pot fi generate rapoarte sau care pot fi utilizate de entitate pentru alte activități de analizare a datelor. Un program de scriere a rapoartelor este o aplicație IT utilizată pentru a extrage date din una sau mai multe surse (cum ar fi un depozit de date, o bază de date sau o aplicație IT) și pentru a prezenta datele într-un format specificat.

	Următoarele sunt exemple de caracteristici specifice:		
	Programe informatice comerciale simple	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP)
<ul style="list-style-type: none"> Complexitatea naturii aplicațiilor IT și infrastructurii IT care stă la baza acestora. 	Soluție mică, simplă pentru laptop sau bazată pe modelul client-server	Mainframe matur și stabil, modelele client-server mici sau simple, programe informatice ca serviciu cloud	Mainframe complex, modelele client-server mari sau complexe, orientare spre web, infrastructura ca serviciu cloud
<ul style="list-style-type: none"> Măsura în care există găzduire asigurată de terțe părți sau sunt externalizarea funcțiilor IT. 	Dacă se externalizează, furnizor competent, matur, cu experiență (de exemplu, furnizor de cloud)	Dacă se externalizează, furnizor competent, matur, cu experiență (de exemplu, furnizor de cloud)	Furnizor competent, matur, cu experiență pentru anumite aplicații și furnizor nou sau start-up pentru altele
<ul style="list-style-type: none"> Măsura în care entitatea folosește tehnologii emergente care afectează raportarea financiară. 	Nu sunt utilizate tehnologii emergente	Utilizare limitată a tehnologiilor emergente în unele aplicații	Utilizare mixtă a tehnologiilor emergente între diferite platforme
Aspecte legate de procesele IT:			
<ul style="list-style-type: none"> Personalul implicat în mentenanța mediului IT (număr și nivel de aptitudini pentru resursele de suport IT care gestionează securitatea și modificările mediului IT). 	Puțin personal cu cunoștințe IT limitate care să proceseze îmbunătățirile oferite de vânzători și să gestioneze accesul	Personal limitat cu aptitudini IT / dedicat funcției IT	Departamente IT dedicate cu personal cu aptitudini, inclusiv cu aptitudini de programare

	Următoarele sunt exemple de caracteristici specifice:		
	Programe informatice comerciale simple	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP)
<ul style="list-style-type: none"> Complexitatea proceselor de gestionare a drepturilor de acces. 	O singură persoană cu acces administrativ gestionează drepturile de acces	Câteva persoane cu acces administrativ gestionează drepturile de acces	Procese complexe gestionate de departamentul IT pentru drepturile de acces
<ul style="list-style-type: none"> Complexitatea securității asupra mediului IT, inclusiv vulnerabilitatea aplicațiilor IT, a bazelor de date și a altor aspecte ale mediului IT la riscurile cibernetice, în special atunci când există tranzacții bazate pe web sau tranzacții care implică interfețe externe. 	Acces simplu, în cadrul locației, fără elemente externe orientate spre web	Câteva aplicații bazate pe web cu securitate în principiu simplă, bazată pe roluri	Platforme multiple cu acces bazat pe web și modele de securitate complexe
<ul style="list-style-type: none"> Măsura în care a fost modificat programul în ceea ce privește modul în care sunt procesate informațiile și amploarea acestor modificări pe parcursul perioadei. 	Programe informatice comerciale fără cod-sursă instalat	Unele aplicații comerciale fără cod-sursă și alte aplicații mature cu modificări puține sau simple, ciclu de viață tradițional pentru dezvoltarea sistemelor	Aplicații noi sau cu modificări multe sau complexe, mai multe cicluri de dezvoltare în fiecare an

	Următoarele sunt exemple de caracteristici specifice:		
	Programe informatice comerciale simple	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP)
<ul style="list-style-type: none"> • Amploarea modificărilor din mediul IT (de exemplu, aspecte noi ale mediului IT sau modificări semnificative ale aplicațiilor IT ori ale infrastructurii IT care stă la baza acestora). 	Modificări limitate la versiuni îmbunătățite ale programelor informatice comerciale	Modificările constau în îmbunătățiri ale programelor informatice comerciale, versiuni îmbunătățite ale ERP sau îmbunătățiri ale aplicațiilor vechi	Aplicații noi sau cu modificări multe sau complexe, mai multe cicluri de dezvoltare în fiecare an, personalizare semnificativă a ERP
<ul style="list-style-type: none"> • Măsura în care a existat o conversie majoră a datelor pe parcursul perioadei și, dacă da, natura și importanța modificărilor efectuate și modul în care a fost realizată conversia. 	Îmbunătățiri ale programelor informatice oferite de vânzător; Nu există caracteristici de conversie a datelor pentru îmbunătățire	Îmbunătățiri minore ale versiunii pentru aplicații comerciale, cu conversie limitată a datelor	Îmbunătățire majoră a versiunii, lansare nouă, schimbare de platformă

Tehnologii emergente

5. Entitățile pot utiliza tehnologii emergente (de exemplu, blockchain, robotică sau inteligență artificială) deoarece aceste tehnologii pot prezenta oportunități specifice de creștere a eficiențelor operaționale sau de îmbunătățire a raportării financiare. Atunci când sunt utilizate tehnologii emergente în sistemul informațional al entității relevant pentru întocmirea situațiilor financiare, auditorul poate include astfel de tehnologii în identificarea aplicațiilor IT și a altor aspecte ale mediului IT care fac obiectul riscurilor care apar din utilizarea IT. Deși tehnologiile emergente pot fi percepute ca fiind mai sofisticate sau mai complexe comparativ cu tehnologiile existente, responsabilitățile auditorului în legătură cu aplicațiile IT și controalele generale ale tehnologiei informației în conformitate cu punctul 26 (b)-(c) rămân neschimbate.

Adaptabilitate

6. Înțelegerea mediului IT al entității poate fi obținută mai ușor pentru o entitate mai puțin complexă care utilizează programe informatice comerciale și atunci când entitatea nu are acces la codul-sursă astfel încât să facă modificări programului. Astfel de entități pot să nu aibă resurse IT dedicate, dar pot avea o persoană desemnată pentru un rol de administrator în scopul de a acorda acces angajaților sau de a instala actualizări oferite de vânzător aplicațiilor IT. Aspectele specifice pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea naturii unui pachet de programe de contabilitate comerciale, care ar putea fi singura aplicație IT folosită de o entitate mai puțin complexă în sistemul său informatic, pot include:
- Măsura în care programul informatic este unul cu tradiție și are reputația de a fi de încredere,
 - Măsura în care este posibil ca entitatea să modifice codul-sursă al programului pentru a include module adiționale („add-ons”) la programul de bază sau să modifice direct datele,
 - Natura și amploarea modificărilor aduse programului informatic. Deși este posibil ca o entitate să nu poată modifica codul-sursă al programului informatic, multe pachete de programe permit
 - configurarea (de exemplu, stabilirea sau modificarea parametrilor de raportare). Acestea nu implică de obicei modificări ale codului-sursă; totuși, auditorul poate lua în considerare măsura în care o entitate poate configura programul atunci când analizează exhaustivitatea și acuratețea informațiilor produse de programul folosit ca probă de audit și
 - Măsura în care datele legate de întocmirea situațiilor financiare pot fi accesate direct (adică acces direct la baza de date fără folosirea aplicației IT) și volumul de date procesat. Cu cât volumul de date este mai mare, cu atât este mai probabil ca entitatea să aibă nevoie de controale care să trateze menținerea integrității datelor, care pot include controale generale în tehnologia informației asupra accesului și modificărilor neautorizate ale datelor.
7. Mediile IT complexe pot include aplicații IT foarte personalizate sau foarte integrate și, prin urmare, poate fi necesar un efort mai mare pentru a le înțelege. Procesele de raportare financiară sau aplicațiile IT pot fi integrate cu alte aplicații IT. O astfel de integrare poate implica aplicații IT utilizate în activitățile economice ale entității și care furnizează informații aplicațiilor IT relevante pentru fluxurile de tranzacții și procesarea informațiilor în sistemul informațional al entității. În astfel de circumstanțe, anumite aplicații IT utilizate în activitățile economice ale entității pot fi relevante, de asemenea, pentru întocmirea situațiilor financiare. Mediile IT complexe pot impune, de asemenea, departamente IT dedicate care să aibă procese IT structurate

susținute de personal cu aptitudini de dezvoltare a programelor informatice și mentenanță a mediului IT. În alte cazuri, o entitate poate utiliza furnizori de servicii interni sau externi pentru a gestiona anumite aspecte ale mediului său IT sau anumite procese IT din cadrul acestuia (de exemplu, găzduirea de către o terță parte).

Identificarea aplicațiilor IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT

8. Prin înțelegerea naturii și a complexității mediului IT al entității, inclusiv a naturii și amplitudinii controalelor asupra procesării informațiilor, auditorul poate determina pe ce aplicații IT se bazează entitatea pentru procesarea corectă și menținerea integrității informațiilor financiare. Identificarea aplicațiilor IT pe care se bazează entitatea poate afecta decizia auditorului de a testa controalele automatizate din cadrul acestor aplicații IT, presupunând că acele controale automatizate tratează riscurile de denaturare semnificativă identificate. În schimb, dacă entitatea nu se bazează pe o aplicație IT, este puțin probabil ca aceste controale automatizate din cadrul unei astfel de aplicații IT să fie adecvate sau suficient de precise în scopul realizării unor teste de eficacitate operațională. Controalele automatizate care pot fi identificate în conformitate cu punctul 26 (b) pot include, de exemplu, calcule automate sau controale ale intrărilor, procesării și rezultatelor, cum ar fi o corelare pe trei direcții între o comandă, documentul de expediere al vânzătorului și factura vânzătorului. Atunci când sunt identificate de către auditor controale automatizate, iar acesta determină, prin înțelegerea mediului IT, că entitatea se bazează pe aplicația IT care include acele controale automatizate, ar putea fi mai probabil ca auditorul să identifice aplicația IT ca fiind expusă riscurilor care rezultă din utilizarea IT.
9. Atunci când analizează dacă aplicațiile IT pentru care a identificat controale automatizate sunt expuse riscurilor care rezultă din utilizarea IT, este probabil ca auditorul să analizeze dacă și în ce măsură entitatea ar putea avea acces la codul-sursă care permite conducerii să facă modificări de programare acestor controale sau aplicațiilor IT. Măsura în care entitatea face modificări de programare sau configurare și măsura în care procesele IT asupra acestor modificări sunt formalizate ar putea fi, de asemenea, considerente relevante. De asemenea, este probabil ca auditorul să ia în considerare riscul unui acces necorespunzător la date sau al unor modificări neadecvate ale acestora.
10. Rapoartele generate de sistem pe care auditorul ar putea intenționa să le utilizeze ca probe de audit pot include, de exemplu, un raport privind maturitatea creanțelor comerciale sau un raport de evaluare a stocurilor. Pentru astfel de rapoarte auditorul poate obține probe de audit despre exhaustivitatea și acuratețea rapoartelor prin teste de fond ale intrărilor și rezultatelor raportului. În alte cazuri, auditorul poate planifica să testeze eficacitatea operațională a controalelor asupra întocmirii și mentenanței raportului, caz în care aplicația IT pentru care este realizat acesta este probabil să fie expusă la riscuri care rezultă din utilizarea IT. Pe lângă testarea exhaustivității și acurateței raportului, auditorul poate planifica să testeze eficacitatea operațională a controalelor generale în tehnologia informației care

tratează riscurile legate de modificările de programare neadecvate sau neautorizate ale raportului sau modificările neadecvate sau neautorizate ale datelor din cadrul acestuia.

11. Unele aplicații IT pot include funcționalități de scriere a rapoartelor, în timp ce unele entități ar putea utiliza și aplicații separate de scriere a rapoartelor (adică programe de scriere a rapoartelor). În astfel de cazuri, poate fi necesar ca auditorul să determine sursele rapoartelor generate de sistem (adică aplicația care întocmește raportul și sursele de date utilizate de raport) pentru a determina aplicațiile IT care fac obiectul riscurilor care rezultă din utilizarea IT.
12. Sursele de date utilizate de aplicațiile IT pot fi baze de date care, de exemplu, pot fi accesate doar prin intermediul aplicației IT sau de către personalul IT cu privilegii de administrare a bazelor de date. În alte cazuri, sursa de date poate fi un depozit de date care poate fi considerat el însuși o aplicație IT expusă la riscurile care rezultă din utilizarea IT.
13. Auditorul poate să fi identificat un risc pentru care nu sunt suficiente doar procedurile de fond, având în vedere utilizarea de către entitate a unui sistem electronic de procesare a tranzacțiilor extrem de automatizat, care ar putea implica multiple aplicații IT integrate. Este probabil ca, în astfel de circumstanțe, controalele identificate de auditor să includă controale automatizate. În plus, entitatea se poate baza pe controalele generale în tehnologia informației pentru menținerea integrității tranzacțiilor procesate și a altor informații utilizate în procesare. În astfel de cazuri, este probabil ca aplicațiile IT implicate în procesarea și stocarea informațiilor să fie expuse la riscurile care rezultă din utilizarea IT.

Calcularea de către utilizatorul final

14. Deși probele de audit pot lua totodată forma unor rezultate generate de sistem care sunt utilizate într-un calcul realizat printr-un instrument de calcul al utilizatorului final (de exemplu, programe care conțin foi de calcul sau baze de date simple), astfel de instrumente nu sunt identificate de obicei drept aplicații IT în contextul punctului 26 (b). Proiectarea și implementarea controalelor din jurul accesului și modificării în cadrul instrumentelor de calcul ale utilizatorului final pot prezenta provocări, iar aceste controale sunt rareori echivalentul controalelor generale în tehnologia informației sau au rareori eficacitatea acestora. Mai degrabă, auditorul poate lua în considerare o combinație de controale ale procesării informațiilor, ținând cont de scopul și complexitatea calculului implicate realizate de utilizatorul final, cum ar fi:
 - Controale ale procesării informațiilor aferente inițierii și procesării datelor-sursă, inclusiv controale automatizate sau de interfață relevante până la punctul din care sunt extrase datele (adică depozitul de date),
 - Controalele de verificare a funcționării logicii conform scopului, de exemplu, controale care „demonstrează” extragerea datelor, cum ar fi

reconcilierea raportului cu datele din care a rezultat, compararea datelor individuale din raport cu sursa și invers și controalele care verifică formulele sau secvențele macro sau

- Utilizarea instrumentelor informatice de validare, care verifică sistematic formulele sau secvențele macro, cum ar fi instrumentele de verificare a integrității foilor de calcul.

Adaptabilitate

15. Capacitatea unei entități de a păstra integritatea informațiilor stocate și procesate în sistemul informațional poate varia pe baza complexității și a volumului tranzacțiilor aferente și a altor informații. Cu cât sunt mai mari complexitatea și volumul datelor care susțin o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații important(ă), cu atât este mai puțin probabil ca entitatea să mențină integritatea acelor informații doar prin intermediul controalelor de procesare a informațiilor (de exemplu, controale ale intrărilor și rezultatelor sau controale de revizuire). De asemenea, devine mai puțin probabil ca auditorul să poată obține probe de audit despre exhaustivitatea și acuratețea acestor informații doar prin teste de fond atunci când aceste informații sunt utilizate ca probe de audit. În unele circumstanțe, când volumul și complexitatea tranzacțiilor sunt scăzute, conducerea poate avea un control al procesării informațiilor care să fie suficient pentru a verifica acuratețea și exhaustivitatea datelor (de exemplu, bonurile de comandă procesate și facturate pot fi reconciliate cu exemplarul fizic introdus inițial în aplicația IT). Atunci când entitatea se bazează pe controalele generale în tehnologia informației pentru a menține integritatea anumitor informații utilizate de aplicațiile IT, auditorul poate determina că aplicațiile IT care mențin acele informații sunt expuse la riscuri care rezultă din utilizarea IT.

Exemple de caracteristici ale unei aplicații IT care este probabil să nu fie expusă la riscuri rezultate din IT	Exemple de caracteristici ale unei aplicații IT care este probabil să fie expusă la riscuri rezultate din IT
<ul style="list-style-type: none"> • Aplicații de sine stătătoare. • Volumul de date (tranzacții) nu este semnificativ. • Funcționalitatea aplicațiilor nu este complexă. • Fiecare tranzacție este susținută de documentația inițială în format fizic. 	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicațiile au interfețe. • Volumul de date (tranzacții) este semnificativ. • Funcționalitatea aplicațiilor este complexă deoarece: <ul style="list-style-type: none"> ○ Aplicația inițiază tranzacțiile automat și ○ Există o varietate de calcule complexe care stau la baza intrărilor automatizate.

Exemple de caracteristici ale unei aplicații IT care este probabil să nu fie expusă la riscuri rezultate din IT	Exemple de caracteristici ale unei aplicații IT care este probabil să fie expusă la riscuri rezultate din IT
<p>Este posibil ca aplicația să nu fie expusă la riscuri rezultate din IT deoarece:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Volumul de date nu este semnificativ și, prin urmare, conducerea nu se bazează pe controale generale în tehnologia informației pentru procesarea sau menținerea datelor. • Conducerea nu se bazează pe controale automatizate sau alte funcționalități automatizate. Auditorul nu a identificat controale automatizate în conformitate cu punctul 26 (a). • Deși conducerea utilizează rapoarte generate de sistem în controalele sale, aceasta nu se bazează pe acele rapoarte. În schimb, ea reconciliază rapoartele cu documentația în format fizic și verifică calculele din rapoarte. • Auditorul va testa direct informațiile produse de entitate utilizate ca probe de audit. 	<p>Este posibil ca aplicația să fie expusă la riscuri rezultate din IT deoarece:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Conducerea se bazează pe un sistem de aplicații pentru a procesa sau menține datele deoarece volumul de date este semnificativ. • Conducerea se bazează pe sistemul de aplicații pentru a efectua anumite controale automatizate pe care auditorul, de asemenea, le-a identificat.

Alte aspecte ale mediului IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT

16. Atunci când auditorul identifică aplicațiile IT care sunt expuse la riscuri generate de utilizarea IT, alte aspecte ale mediului IT sunt, de asemenea, expuse de obicei riscurilor generate de utilizarea IT. Infrastructura IT include bazele de date, sistemul de operare și rețeaua. Bazele de date stochează datele utilizate de aplicațiile IT și pot consta din mai multe tabele de date interdependente. Datele din bazele de date pot fi, de asemenea, accesate direct prin intermediul sistemelor de gestionare a bazelor de date de către personalul IT sau alte categorii de personal cu privilegii de administrare a bazelor de date. Sistemul de operare este responsabil pentru gestionarea comunicărilor între componentele hardware, aplicațiile IT și alte programe informatice utilizate în rețea. Astfel, aplicațiile IT și bazele de date pot fi accesate direct prin intermediul sistemului de operare. În infrastructura IT, o rețea este utilizată pentru a transmite date și a partaja informații, resurse și servicii prin intermediul unui link de comunicare comun. De asemenea, rețeaua stabilește

de obicei un strat de securitate logică (activat prin sistemul de operare) pentru accesul la resursele de bază.

17. Atunci când auditorul stabilește că aplicațiile IT sunt expuse la riscuri generate de IT, de obicei, baza (bazele) de date care stochează datele procesate de o aplicație IT identificată este (sunt), de asemenea, identificată (identificate). În mod similar, ca urmare a dependenței capacității de operare a unei aplicații IT, de obicei, de sistemul de operare și a faptului că aplicațiile IT și bazele de date pot fi accesate direct din sistemul de operare, sistemul de operare este expus, de obicei, la riscurile generate de utilizarea IT. Rețeaua poate fi identificată atunci când reprezintă un punct de acces central la aplicațiile IT și bazele de date conexe identificate sau când o aplicație IT interacționează cu vânzătorii sau cu părți externe pe internet, ori atunci când auditorul identifică aplicații IT orientate către web.

Identificarea riscurilor generate de utilizarea IT și a controalelor generale în tehnologia informației

18. Exemplele de riscuri generate de utilizarea IT includ riscuri legate de încrederea necorespunzătoare în aplicații IT care procesează incorect datele, procesează date incorecte sau ambele, cum ar fi:
- Accesul neautorizat la date care poate avea drept rezultat distrugerea datelor sau modificări necorespunzătoare ale datelor, inclusiv înregistrarea de tranzacții neautorizate sau inexistente ori înregistrarea necorespunzătoare a tranzacțiilor. Pot apărea riscuri specifice atunci când mai mulți utilizatori accesează o bază de date comună.
 - Posibilitatea ca personalul IT să dobândească privilegii de acces dincolo de cele necesare pentru a-și desfășura sarcinile desemnate, nerespectând astfel separarea sarcinilor.
 - Modificări neautorizate ale datelor din fișierele principale.
 - Modificări neautorizate ale aplicațiilor IT sau ale altor aspecte din mediul IT.
 - Incapacitatea de a face modificările necesare aplicațiilor IT sau altor aspecte din mediul IT.
 - Intervenția manuală necorespunzătoare.
 - Posibila pierdere a datelor sau imposibilitatea accesării datelor atunci când este nevoie.
19. Analizarea de către auditor a accesului neautorizat poate include riscuri legate de accesul neautorizat al unor părți din interior sau din exterior (denumite adesea riscuri de securitate cibernetică). Astfel de riscuri pot să nu afecteze neapărat raportarea financiară, deoarece mediul IT al unei entități poate include, de asemenea, aplicațiile IT și datele aferente care tratează necesitățile

operaționale sau de conformitate. Este important de menționat că incidentele cibernetice au loc de obicei inițial în stratul perimetral și cel de rețea internă, care tind să fie mai departe eliminate din sistemele care afectează întocmirea situațiilor financiare, cum ar fi sistemele de aplicație IT, cele de baze de date și sistemele de operare. În consecință, dacă au fost identificate informații despre o breșă de securitate, auditorul analizează de obicei măsura în care o astfel de breșă ar fi putut afecta raportarea financiară. Dacă ar putea fi afectată raportarea financiară, auditorul poate decide să înțeleagă și să testeze controalele conexe pentru a determina posibilul impact sau aria de aplicare a potențialelor denaturări din situațiile financiare ori ar putea stabili că entitatea a furnizat prezentări corespunzătoare în legătură cu această breșă de securitate.

20. În plus, legile și reglementările care ar putea avea un efect direct sau indirect asupra situațiilor financiare ale entității pot include legislația pentru protecția datelor. Analiza asupra conformității unei entități cu astfel de legi sau reglementări, potrivit ISA 250 (Revizuit), poate implica înțelegerea proceselor IT ale entității și a controalelor generale în tehnologia informației implementate de entitate pentru a trata legile sau reglementările relevante.
21. Controalele generale în tehnologia informației sunt implementate pentru a trata riscurile generate de utilizarea IT. În consecință, pentru a determina ce controale generale în tehnologia informației trebuie identificate, auditorul utilizează înțelegerea obținută cu privire la aplicațiile IT identificate și alte aspecte ale mediului IT și la riscurile aplicabile generate de utilizarea IT. În unele cazuri, o entitate poate utiliza procese IT comune în cadrul mediului său IT sau la nivelul anumitor aplicații IT, caz în care pot fi identificate riscurile comune generate de utilizarea IT și controalele generale comune în tehnologia informației.
22. În general, este probabil să fie identificate mai multe controale generale în tehnologia informației în legătură cu aplicațiile IT și bazele de date decât în legătură cu alte aspecte ale mediului IT. Motivul este că aceste aspecte au o legătură mai strânsă cu procesarea și stocarea informațiilor în sistemul informațional al entității. Pentru identificarea controalelor generale în tehnologia informațiilor, auditorul poate lua în considerare controalele asupra acțiunilor utilizatorilor finali, precum și pe cele asupra personalului IT al entității sau asupra furnizorilor de servicii IT.
23. **Anexa 6** oferă explicații suplimentare privind natura controalelor generale în tehnologia informației implementate de obicei pentru diferite aspecte ale mediului IT. În plus, sunt oferite exemple de controale generale în tehnologia informației pentru diferite procese IT.

Anexa 6

(A se vedea punctele 25 (c) (ii), A173-A174)

Considerente pentru înțelegerea controalelor generale în tehnologia informației (IT)

Prezenta anexă prevede aspecte suplimentare pe care auditorul le poate lua în considerare la înțelegerea controalelor generale în tehnologia informației.

1. Natura controalelor generale în tehnologia informației implementate în mod obișnuit pentru fiecare dintre aspectele mediului IT:

(a) Aplicații

Controalele generale în tehnologia informației la nivelul aplicației IT vor fi corelate cu natura și amploarea funcționalității aplicației și cu căile de acces permise de tehnologie. De exemplu, pentru aplicațiile IT foarte integrate, cu opțiuni de securitate complexe, vor fi relevante mai multe controale decât pentru o aplicație IT tradițională care susține un număr mic de solduri ale conturilor cu metode de acces doar prin intermediul tranzacțiilor.

(b) Bază de date

Controalele generale în tehnologia informației la nivelul bazei de date tratează de obicei riscurile care rezultă din actualizări neautorizate ale informațiilor de raportare financiară în baza de date prin acces direct la baza de date sau executarea unui script sau a unui program.

(c) Sistem de operare

Controalele generale în tehnologia informației la nivelul sistemului de operare tratează de obicei riscurile care rezultă din utilizarea IT cu drept de administrator, care poate facilita evitarea altor controale. Aceasta include acțiuni precum compromiterea datelor de acces ale altor utilizatori, adăugarea unor utilizatori noi neautorizați, încărcarea unor programe de tip malware ori executarea unor scripturi sau a altor programe neautorizate.

(d) Rețea

Controalele generale în tehnologia informației la nivelul rețelei tratează de obicei riscurile care rezultă din utilizarea IT în legătură cu segmentarea rețelei, accesul de la distanță și autentificarea. Controalele la nivelul rețelei ar putea fi relevante atunci când o entitatea utilizează în raportarea financiară aplicații ce pot fi accesate prin internet. Controalele la nivelul rețelei pot fi relevante atunci când entitatea are relații importante cu parteneri de afaceri ori servicii importante

externalizate unor terțe părți, ceea ce poate conduce la creșterea transmisiilor de date și la necesitatea accesului de la distanță.

2. Exemplele de controale generale în tehnologia informației care ar putea exista, organizate în funcție de procesul IT, includ:

(a) Procesul de gestionare a accesului:

o *Autentificare*

Controale care asigură faptul că un utilizator care accesează aplicația IT sau un alt aspect al mediului IT folosește propriile date de autentificare (adică utilizatorul respectiv nu folosește datele de autentificare ale unui alt utilizator).

o *Autorizare*

Controale care permit utilizatorilor să acceseze informațiile necesare pentru îndeplinirea responsabilităților lor de muncă și nimic altceva, ceea ce facilitează separarea corespunzătoare a sarcinilor.

o *Furnizare*

Controale pentru autorizarea de noi utilizatori și modificarea privilegiilor de acces ale celor existenți.

o *Retragere*

Controale pentru retragerea accesului unui utilizator la încetarea contractului de muncă sau la transferarea acestuia.

o *Acces privilegiat*

Controale asupra dreptului de administrator sau al utilizatorilor privilegiați.

o *Revizuirea accesului utilizatorilor*

Controale pentru recertificarea sau evaluarea accesului utilizatorilor pentru reautorizare periodică de-a lungul timpului.

o *Controale ale configurărilor de securitate*

Fiecare tehnologie are de regulă setări-cheie ale configurării care ajută la restricționarea accesului la mediu.

o *Acces fizic*

Controale asupra accesului fizic la centrul de date și la componentele hardware, deoarece acest tip de acces poate fi folosit pentru evitarea altor controale.

(b) Procesul de gestionare a programului sau a altor modificări ale mediului IT:

- o *Procesul de gestionare a modificărilor*
Controale asupra procesului de proiectare, programare, testare și migrare a modificărilor către un mediu de producție (adică destinat utilizatorilor finali).
 - o *Separarea sarcinilor pe parcursul migrării modificărilor*
Controale care separă accesul pentru efectuarea și migrarea modificărilor într-un mediu de producție.
 - o *Dezvoltarea, achiziția sau implementarea sistemelor*
Controale asupra dezvoltării sau implementării inițiale a aplicațiilor IT (sau în legătură cu alte aspecte ale mediului IT).
 - o *Conversia datelor*
Controale asupra conversiei datelor pe parcursul dezvoltării, implementării sau îmbunătățirilor mediului IT.
- (c) Procesul de gestionare a operațiunilor IT
- o *Programarea operațiunilor*
Controale asupra accesului la programarea și inițierea de operațiuni sau programe care ar putea afecta raportarea financiară.
 - o *Monitorizarea operațiunilor*
Controale de monitorizare a operațiunilor sau a programelor de raportare financiară pentru executarea cu succes a acestora.
 - o *Copii de siguranță și recuperare*
Controale pentru asigurarea creării copiilor de siguranță ale datelor de raportare financiară conform planului și pentru asigurarea faptului că aceste date sunt disponibile și pot fi accesate pentru recuperarea în timp util în cazul unei pene de curent sau al unui atac.
 - o *Detectarea intrușilor*
Controale pentru monitorizarea vulnerabilităților și/sau a intrușiunilor în mediul IT.

Tabelul de mai jos ilustrează exemple de controale generale în tehnologia informației pentru abordarea unor exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT, inclusiv pentru diferite aplicații IT în funcție de natura acestora.

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale în tehnologia informației	Programe informatice comerciale simple – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
Gestio- narea accesului	Privilegiile de acces ale utilizatorilor: Utilizatorii au privilegii de acces care le depășesc pe cele necesare realizării sarcinilor care le-au fost desemnate, ceea ce ar putea crea o separare inadecvată a sarcinilor.	Conducerea aprobă natura și amploarea privilegiilor de acces ale utilizatorilor noi sau modificarea accesului celor existenți, inclusiv profiluri/roluri standard aferente aplicațiilor, tranzacții de raportare financiară esențiale și separarea sarcinilor	Da – în loc de revizuirile accesului utilizatorilor prezentate mai jos	Da	Da
		Accesul utilizatorilor cărora le-a încetat contractul de muncă sau care au fost transferați este retras sau modificat în timp util	Da – în loc de revizuirile accesului utilizatorilor de mai jos	Da	Da

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale în tehnologia informației	Programe informatice comerciale simple – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
		Accesul utilizatorilor este revizuit periodic	Da – în loc de controalele de furnizare/ retragere de mai sus	Da – pentru anumite aplicații	Da
		Separarea sarcinilor este monitorizată și drepturile de acces care sunt incompatibile sunt fie eliminate, fie asociate unor controale care atenuază riscurile, care sunt documentate și testate	N/A – nu există separare permisă de sistem	Da – pentru anumite aplicații	Da
		Accesul la nivel privilegiat (de exemplu, administratori de configurare, de date și de securitate) este autorizat și restricționat corespunzător	Da – probabil doar la nivelul aplicației IT	Da – la nivelul aplicației IT și la alte niveluri ale mediului IT pentru platformă	Da – la toate nivelurile mediului IT pentru platformă

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
			Programe informatice comerciale simple – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale în tehnologia informației	Programe informatice comerciale simple – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
Gestio- narea accesului	Acces direct la date: Sunt efectuate modificări neadecvate direct în datele financiare prin alte mijloace decât tranzacțiile din aplicație.	Accesul la fișierele de date ale aplicației sau la obiecte/tabele/ date din baza de date este limitat la personalul autorizat, pe baza responsabilităților de muncă și rolului alocat acestora, iar acest acces este aprobat de conducere	N/A	Da – pentru anumite aplicații și baze de date	Da
Gestio- narea accesului	Setările sistemului: Sistemele nu sunt configurate adecvat sau actualizate pentru a asigura accesul la sistem doar a acelor utilizatori adecvați și autorizați corespunzător.	Accesul este autentificat prin ID-uri de utilizatori unice și parole sau prin alte metode ca mecanism pentru validarea faptului că utilizatorii sunt autorizați să acceseze sistemul. Parametrii	Da – doar autentificare prin parola	Da – combinație autentificare prin parolă și multi-factor	Da

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale în tehnologia informației	Programe informatice comerciale simple – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
		parolelor corespund standardelor companiei sau sectorului de activitate (de exemplu, dimensiunea minimă și complexitatea parolei, expirare, blocarea contului)			
		Principalele atribute ale configurărilor de securitate sunt implementate corespunzător	N/A – nu există configurări de securitate tehnică	Da – pentru anumite aplicații și baze de date	Da
Gestio- narea modifică- rilor	Modificări ale aplicațiilor: Sunt aduse modificări neadecvate asupra sistemelor de aplicații sau programelor care conțin controale	Modificările aplicațiilor sunt testate și aprobate corespunzător înainte de a fi mutate în mediul de producție	N/A – nu ar verifica niciun cod-sursă instalat	Da – pentru programe informatice necomerciale	Da

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale în tehnologia informației	Programe informatice comerciale simple – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
	automatizate relevante (adică setările configurabile, algoritmi automatizați, calculele automatizate și extragerea automatizată a datelor) sau logică de raportare.	Accesul la implementarea modificărilor în mediul de producție al aplicațiilor este restricționat corespunzător și separat de mediul de dezvoltare	N/A	Da – pentru programe informatice necomerciale	Da
Gestio- narea modifică- rilor	Modificări în baza de date: Sunt aduse modificări neadecvate asupra structurii bazei de date și relațiilor dintre date.	Modificările bazei de date sunt testate și aprobate corespunzător înainte de a fi transpuse în mediul de producție	N/A – nu sunt aduse modificări în baza de date la nivelul entității	Da – pentru programe informatice comerciale	Da
Gestio- narea modifică- rilor	Modificări ale programelor de sistem: Sunt aduse modificări	Modificările programelor informatice de sistem sunt testate și aprobate	N/A – nu sunt aduse modificări în programele informaționale de sistem	Da	Da

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale în tehnologia informației	Programe informatice comerciale simple – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
	neadecvate asupra programelor informatice de sistem (de exemplu, sistem de operare, rețea, programe de gestionare a modificărilor aplicațiilor, programe de control al accesului).	corespunzător înainte de a fi transpuse în producție	la nivelul entității		
Gestio- narea modifică- rilor	Conversia datelor: Datele convertite din sistemele moștenite sau din versiunile anterioare introduc erori de date în cazul în care conversia transferă date incomplete, redundante, învechite sau incorecte.	Conducerea aprobă rezultatele conversiei datelor (de exemplu, activitățile de corelare și de reconciliere) din vechiul sistem de aplicații sau din vechea structură a datelor în noul sistem de aplicații sau în noua structură a datelor și	N/A – Tratată prin controale manuale	Da	Da

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale în tehnologia informației	Programe informatice comerciale simple – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
		monitorizează realizarea conversiei în conformitate cu politicile și procedurile de conversie stabilite			
Operațiuni IT	Rețea: Rețeaua nu previne corespunzător accesul inadecvat al utilizatorilor neautorizați la sistemele informaționale.	Accesul este autentificat prin ID-uri de utilizatori unice și parole sau prin alte metode ca mecanism pentru validarea faptului că utilizatorii sunt autorizați să acceseze sistemul.	N/A – nu există metodă de autentificare separată în rețea	Da	Da
		Parametrii parolilor corespund politicilor și standardelor companiei sau celor profesionale (de exemplu, dimensiunea minimă			

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale în tehnologia informației	Programe informatice comerciale simple – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
		și complexitatea parolei, expirare, blocarea contului)			
		Arhitectura rețelei este proiectată în așa fel încât să segmenteze aplicațiile orientate spre web de rețeaua internă, atunci când sunt accesate aplicațiile relevante pentru controlul intern asupra raportării financiare	N/A – nu este folosită segmentarea rețelei	Da – cu raționament	Da – cu raționament
		Periodic, vulnerabilitățile perimetrului rețelei sunt scanate de echipa de administrare a rețelei, care și investighează vulnerabilitățile potențiale	N/A	Da – cu raționament	Da – cu raționament

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale în tehnologia informației	Programe informatice comerciale simple – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
		Periodic, sunt generate alerte pentru a furniza notificări ale amenințărilor identificate de sistemele de detectare a intruziunilor. Aceste amenințări sunt investigate de echipa de administrare a rețelei.	N/A	Da – cu raționament	Da – cu raționament
		Sunt implementate controale pentru a restricționa accesul la rețelele private virtuale (VPN) la utilizatorii adecvați și autorizați	N/A – nu există VPN	Da – cu raționament	Da – cu raționament
Operațiuni IT	Copie de siguranță și recuperarea datelor: Datele	Sunt făcute periodic copii de siguranță ale datelor financiare, în baza	N/A – se bazează pe crearea manuală a unor copii	Da	Da

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale în tehnologia informației	Programe informatice comerciale simple – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
	financiare nu pot fi recuperate sau acesate în timp util atunci când există pierderi de date.	unui plan stabilit și cu o frecvență stabilită	de siguranță de către echipa financiară		
Operațiuni IT	Programarea operațiunilor: Sistemele, programele sau operațiunile de producție au ca rezultat o procesare inexactă, incompletă sau neautorizată a datelor.	Doar utilizatorii autorizați au acces la actualizarea operațiunilor executate în loturi (inclusiv a operațiunilor de interfață) din programul de planificare a operațiunilor	N/A – nu există operațiuni executate în loturi	Da – pentru anumite aplicații	Da
		Sistemele, programele sau operațiunile esențiale sunt monitorizate, iar erorile de procesare sunt corectate pentru a se asigura finalizarea cu succes.	N/A – nu sunt monitorizate operațiunile	Da – pentru anumite aplicații	Da

AMENDAMENTE DE CONFORMITATE ȘI DE CONCORDANȚĂ LA ALTE STANDARDE INTERNAȚIONALE, ÎN URMA 315 (REVIZUIT ÎN 2019)

Notă: Următoarele reprezintă amendamente de conformitate la alte Standarde Internaționale, în urma aprobării ISA 315 (Revizuit în 2019). Aceste amendamente vor intra în vigoare la aceeași dată ca ISA 315 (Revizuit în 2019) și sunt prezentate cu evidențierea modificărilor aduse față de ultimele versiuni aprobate ale Standardelor Internaționale care sunt modificate. Numerele notelor de subsol din cadrul acestor amendamente nu se aliniază cu cele din Standardele Internaționale care sunt modificate și ar trebui ca referințele să se facă la acele Standarde Internaționale. Aceste amendamente de conformitate au primit aprobarea PIOB, care a concluzionat că a fost urmată procedura stabilită în elaborarea amendamentelor de conformitate și s-a acordat atenția cuvenită interesului public.

ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit

Aria de aplicare a prezentului ISA

...

Un audit al situațiilor financiare

...

7. ISA-urile conțin obiective, cerințe, materiale privind aplicarea și alte materiale explicative elaborate pentru a sprijini auditorul în obținerea unei asigurări rezonabile. ISA-urile îi impun auditorului să își exercite raționamentul profesional și să își mențină scepticismul profesional pe parcursul planificării și efectuării auditului și, printre altele:
 - Să identifice și să evalueze riscurile de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, pe baza cunoștințelor sale despre entitate și mediul său, cadru de raportare financiară aplicabil și inclusiv despre sistemul de control intern al entității.
 - Să obțină probe de audit suficiente și adecvate, care să ateste dacă există denaturări semnificative, prin elaborarea și implementarea unor răspunsuri adecvate la riscurile evaluate.
 - Să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare, în baza concluziilor trase din probele de audit obținute.

...

Data intrării în vigoare

...

Obiectivele generale ale auditorului

...

Definiții

13. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:

...

- (n) Risc de denaturare semnificativă – Riscul ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ înaintea auditului. Acesta are două componente, descrise după cum urmează la nivel de aserțiune: (A se vedea punctul A15a)
 - (i) Risc inerent – Susceptibilitatea unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații de a fi denaturată în mod semnificativ, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale aferente.
 - (ii) Risc de control – Riscul ca o denaturare care ar putea apărea la nivelul unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații și care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la timp de ~~controlul intern~~ alelele intern al entității.

...

Cerințe

Cerințe etice privind auditul situațiilor financiare

...

Scepticismul profesional

...

Raționamentul profesional

...

Probe de audit suficiente și adecvate și riscul de audit

17. Pentru a obține o asigurare rezonabilă, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut astfel încât să poată ajunge la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia. (A se vedea punctele A30–A54)

Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile

Conformitatea cu ISA-urile relevante pentru audit

...

19. Auditorul trebuie să înțeleagă întregul text al unui ISA, inclusiv materialele privind aplicarea acestuia și alte materiale explicative, în vederea înțelegerii obiectivului acestuia și a aplicării cerințelor sale în mod adecvat. (A se vedea punctele A60–A68)

...

Obiectivele prevăzute în ISA-urile individuale

...

Conformitatea cu cerințele relevante

...

Neîndeplinirea unui obiectiv

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Un audit al situațiilor financiare

Aria de aplicare a auditului (A se vedea punctul 3)

...

Întocmirea situațiilor financiare (A se vedea punctul 4)

...

Considerente specifice pentru auditurile din sectorul public

...

Forma opiniei auditorului (A se vedea punctul 8)

...

Definiții

Situații financiare (A se vedea punctul 13(f))

...

Riscuri de denaturare semnificativă (A se vedea punctul 13(n))

A15a. În scopul ISA-urilor, un risc de denaturare semnificativă există când există o posibilitate rezonabilă ca:

- (a) Să aibă loc o denaturare (de ex., probabilitatea sa) și
- (b) În cazul în care are loc, aceasta să fie semnificativă (de ex., magnitudinea sa).

Cerințe etice privind auditul situațiilor financiare (A se vedea punctul 14)

...

Scepticismul profesional (A se vedea punctul 15)

...

Raționamentul profesional (A se vedea punctul 16)

...

Probe de audit suficiente și adecvate și riscul de audit (A se vedea punctele 5 și 17)

Suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit

A30. Probele de audit sunt necesare pentru a sprijini opinia și raportul auditorului. Acestea sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, prin intermediul procedurilor de audit desfășurate pe parcursul auditului. Acestea pot, totuși, include și informații obținute din alte surse, precum auditurile anterioare (cu condiția ca auditorul să fi determinat dacă au avut loc modificări de la data auditului anterior care pot afecta relevanța pentru auditul curent¹) sau procedurile de control al calității ale unei firme efectuate pentru acceptarea sau continuarea relației cu clientul. Pe lângă alte surse din interiorul sau din exteriorul entității, înregistrările contabile ale entității reprezintă o sursă importantă de probe de audit. De asemenea, informațiile care pot fi utilizate drept probe de audit ar fi putut fi întocmite de către un expert angajat sau contractat de entitate. Probele de audit cuprind atât informații care susțin și confirmă aserțiunile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de aserțiuni. În plus, în anumite cazuri, absența informațiilor (de exemplu, refuzul conducerii de a furniza o declarație solicitată) este utilizată de către auditor și, în consecință, constituie de asemenea o probă de audit. O mare parte din activitatea auditorului în formularea opiniei sale constă în obținerea și evaluarea probelor de audit. O mare parte din activitatea auditorului în formularea opiniei sale constă în obținerea și evaluarea probelor de audit.

...

Riscul de audit

...

Riscurile de denaturare semnificativă

...

A40. Riscul inerent este influențat de factorii de risc inerent, mai ridicat pentru anumite aserțiuni și clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații conexe, decât pentru altele. În funcție de gradul în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea unei aserțiuni de a fi denaturată, nivelul riscului inerent variază pe o scală la care se face referire drept spectrul riscului inerent. Auditorul determină clasele semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări și aserțiunile lor aferente, ca parte a procesului de identificare și evaluare

1 ISA 315 (Revizuit în 2019), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său, punctul 169

a riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, ar putea fi mai ridicat pentru calculele complexe sau soldurile conturilor care care constau în sume rezultate din estimări contabile și care fac obiectul unei incertitudini semnificative a estimării pot fi identificate drept solduri ale conturilor semnificative și evaluarea riscului inerent de către auditor a riscurilor aferente la nivelul aserțiunii poate fi mai ridicată, din cauza unei incertitudini mai ridicate a estimării.

A40a. Circumstanțele externe care generează riscurile afacerii pot influența, de asemenea, riscul inerent. De exemplu, evoluția tehnologiei ar putea cauza uzura morală a unui anumit produs, stocurile devenind, prin urmare, mai susceptibile la supraevaluare. Factorii din cadrul entității și din mediul acesteia care au legătură cu mai multe sau cu toate clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările de informații ar putea, de asemenea, să influențeze riscul inerent legat de o aserțiune specifică. Astfel de factori pot include, de exemplu, lipsa de capital circulant suficient pentru a continua operațiunile sau declinul unui sector de activitate caracterizat printr-un număr mare de falimente.

A41. Riscul de control depinde de eficacitatea conceperii, implementării și menținerii controalelor ~~lului intern~~ de către conducere pentru a trata riscurile identificate care reprezintă o amenințare la adresa îndeplinirii obiectivelor entității relevante pentru întocmirea situațiilor financiare ale acesteia. Totuși, controlul intern, indiferent de cât de bine este conceput și aplicat, poate doar să reducă, dar nu să elimine, riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, din cauza limitărilor inerente ale controalelor ~~lului intern~~. Acestea includ, de exemplu, posibilitatea apariției erorilor umane sau a greșelilor, ori a evitării controalelor prin coluziune sau neglijarea acestora de către conducere. În consecință, va exista întotdeauna un anumit risc de control. ISA-urile prevăd în ce condiții i se impune auditorului, sau acesta poate alege, să testeze eficacitatea operațională a controalelor în determinarea naturii, a plasării în timp și a amplitudinii procedurilor de fond care urmează a fi efectuate.²

A42.³ Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă poate fi exprimată în termeni cantitativi, cum ar fi procente, sau în termeni necantitativi. În orice caz, necesitatea ca auditorul să efectueze evaluări adecvate ale riscurilor este mult mai importantă decât diferitele abordări prin care se pot face aceste evaluări. De regulă, ISA-urile ~~nu fac referire, separat, se referă la riscul inerent și la riscul de control, ci, mai degrabă la o evaluare combinată~~ “riscuri de denaturare semnificativă-” mai degrabă decât la riscul inerent și riscul de control, separat. Cu toate acestea, ISA 540315 (Revizuit în 2019)⁴ solicită ~~ca o evaluare separată a riscului inerent să fie evaluat separat de și a riscului de control pentru a asigura o bază pentru proiectarea și efectuarea procedurilor suplimentare de audit, ca răspuns la evaluarea riscurilor de~~

2 ISA 330, Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate, punctele 7–17

3 A se nota că punctul A42 din ISA 200 este evidențiat la punctul actualizat, prezentat separat drept amendament de conformitate referitor la ISA 540 (Revizuit) și amendamentele sale de conformitate.

4 ISA 540315 (Revizuit în 2019), Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente, punctul 15 Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor, inclusiv a riscurilor semnificative, pentru estimările contabile la nivelul aserțiunilor conform ISA 330.⁵ ~~În identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pentru clasele importante de tranzacții, solduri ale conturilor sau alte prezentări decât estimările contabile, auditorul poate separa sau combina evaluarea riscului inerent și evaluarea riscului de control, în funcție de tehnicile sau metodologiile de audit preferate și de considerente practice.~~

A43a. Riscurile de denaturare semnificativă sunt evaluate la nivelul aserțiunilor, pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit necesare obținerii de probe de audit suficiente și adecvate.⁶

Riscul de nedetectare

...

Limitările inerente ale unui audit

...

Natura raportării financiare

...

Natura procedurilor de audit

...

Caracterul oportun al raportării financiare și echilibrul dintre beneficiu și cost

...

A52. Având în vedere abordările descrise la punctul A51, ISA-urile conțin cerințe pentru planificarea și efectuarea auditului și îi impun auditorului, printre altele:

- Să aibă o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor prin efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor și a activităților aferente⁷ și
- Să folosească testarea și alte metode de examinare a populațiilor într-o manieră care să ofere o bază rezonabilă pentru concluziile auditorului cu privire la populație.⁸

Alte aspecte care afectează limitările inerente ale unui audit

...

5 ISA 330, punctul 7(b)

6 ISA 330, punctul 6

7 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctele 135-140

8 ISA 330; ISA 500; ISA 520, Proceduri analitice; ISA 530, Eșantionarea în audit

Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile

Natura ISA-urilor (A se vedea punctul 18)

...

Considerente specifice pentru auditurile din sectorul public

...

Conținutul ISA-urilor (A se vedea punctul 19)

A60. Pe lângă obiective și cerințe (cerințele sunt formulate în ISA-uri folosind verbul „trebuie”), un ISA conține îndrumări legate de acestea, sub formă de materiale privind aplicarea și alte materiale explicative. Un ISA poate, de asemenea, să conțină un material introductiv care oferă contextul relevant pentru o înțelegere adecvată a ISA-ului, precum și definiții. Întregul text al unui ISA este, prin urmare, relevant pentru înțelegerea obiectivelor prevăzute într-un ISA și pentru aplicarea corespunzătoare a cerințelor acestuia.

A61. Atunci când este necesar, secțiunea referitoare la materialele privind aplicarea și alte materiale explicative oferă explicații suplimentare privind cerințele dintr-un ISA și îndrumări privind respectarea acestora. În special, această secțiune poate:

- Oferi o explicație mai clară cu privire la ceea ce înseamnă o cerință, sau la ceea ce trebuie să acopere, inclusiv, în unele ISA-uri precum ISA 315 (Revizuit în 2019), de ce este prevăzută o procedură.
- Include exemple de proceduri care ar putea fi adecvate în circumstanțele date. În unele ISA-uri, precum ISA 315 (Revizuit în 2019), exemplele sunt prezentate în chenare.

Cu toate că astfel de îndrumări nu impun, în sine, o cerință, acestea sunt relevante pentru aplicarea corespunzătoare a cerințelor unui ISA. Materialele privind aplicarea și alte materiale explicative pot oferi, de asemenea, informații generale cu privire la aspectele tratate într-un ISA.

Considerente specifice entităților mici Considerente privind adaptabilitatea

A65a Considerentele privind adaptabilitatea au fost incluse în unele ISA-uri (precum ISA 315 (Revizuit în 2019)), ilustrând aplicarea cerințelor de către toate entitățile, indiferent dacă natura și circumstanțele lor sunt mai mult sau mai puțin complexe. Entitățile mai puțin complexe sunt entități cărora li se pot aplica caracteristicile de la punctul A66.

A65b. “Considerentele specifice entităților mici” incluse în unele ISA-uri au fost elaborate având în vedere, în principal, entitățile necotate. Totuși, anumite considerente ar putea fi utile în auditul unor entități mici care sunt cotate.

A66. În scopul specificării considerentelor suplimentare pentru auditurile entităților mici, termenul „entitate mică” se referă la o entitate care, de obicei, are o serie de caracteristici calitative, precum:

- (a) Concentrarea drepturilor de proprietate și a conducerii la un număr mic de persoane (adesea o singură persoană – fie o persoană fizică, fie o altă companie care deține entitatea, cu condiția ca proprietarul să prezinte caracteristicile calitative relevante) și
- (b) Una sau mai multe dintre următoarele caracteristici:
 - (i) Tranzacții directe și lipsite de complicații,
 - (ii) Contabilitate în partidă simplă,
 - (iii) Puține linii de activitate și puține produse în cadrul liniilor de activitate,
 - (iv) Sisteme mai simple de ~~Puține~~ controale ~~ale~~ intern,
 - (v) Puține niveluri de conducere, cu responsabilități legate de un spectru larg de controale sau
 - (vi) Personal puțin, o mare parte având un spectru larg de îndatoriri.

Aceste caracteristici calitative nu sunt exhaustive, nu vizează exclusiv entitățile mici, iar entitățile mici nu prezintă neapărat toate aceste caracteristici.

A67. [*Mutat – acum A65b*]

Considerente specifice instrumentelor și tehnicilor automatizate

A67a. Considerentele specifice “instrumentelor și tehnicilor automatizate” incluse în unele ISA-uri (precum ISA 315 (Revizuit în 2019)) au fost elaborate pentru a explica modul în care auditorul poate aplica anumite cerințe când utilizează instrumente și tehnici automatizate în efectuarea procedurilor de audit.

Obiectivele incluse în ISA-urile individuale (A se vedea punctul 21)

...

Utilizarea obiectivelor în determinarea necesității unor proceduri suplimentare de audit (A se vedea punctul 21(a))

...

Utilizarea obiectivelor pentru a evalua măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate (A se vedea punctul 21(b))

...

Conformitatea cu cerințele relevante

Cerințe relevante (A se vedea punctul 22)

...

Abaterea de la o cerință (A se vedea punctul 23)

...

Neîndeplinirea unui obiectiv (A se vedea punctul 24)

...

ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Condiții preliminare pentru un audit

...

Convenirea asupra responsabilităților conducerii

...

Controlul intern

...

A18. Rămâne la latitudinea conducerii să determine ce tip de control intern este necesar pentru a permite întocmirea situațiilor financiare. Termenul „control intern” cuprinde o gamă largă de activități în cadrul componentelor sistemului de control intern, care ar putea fi descrise ca fiind mediul de control; procesul de evaluare a riscului din cadrul entității; procesul entității de a monitoriza sistemul de control intern, sistemul informațional, ~~inclusiv procesele de afaceri aferente relevante pentru raportarea financiară~~ și comunicarea; și activitățile de control; și ~~monitorizarea controalelor~~. Structurarea nu reflectă neapărat modul în care o entitate concepe, implementează și menține controlul intern sau modul în care poate clasifica orice componentă specifică.⁹ Controlul intern al unei entități (în special evidențele și registrele contabile sau sistemele contabile) vor reflecta nevoile conducerii, complexitatea afacerii, natura riscurilor la care este supusă entitatea și legile sau reglementările relevante.

ISA 230, *Documentația de audit*

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute

...

Identificarea elementelor specifice sau a aspectelor testate, precum și a persoanelor care întocmește și a persoanei care revizuieste (A se vedea punctul 9)

...

Considerente specifice entităților mici (Ref. Para 8)

...

⁹ ISA 315 (Revizuit în 2019),-punctul A9159 și Anexa 34.

A17. La întocmirea documentației de audit, auditorul unei entități mici poate considera, de asemenea, că este util și eficient să înregistreze diverse aspecte ale auditului împreună, într-un singur document, cu referințe încrucișate la foile de lucru justificative, după caz. Exemplele de aspecte care pot fi documentate împreună în cazul auditului unei entități mici cuprind înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de controlul său intern al entității, a strategiei de audit generale și a planului de audit, a pragului de semnificație stabilit în conformitate cu ISA 320,¹⁰ o evaluare a riscurilor, a aspectelor semnificative identificate pe parcursul auditului și a concluziilor formulate.

...

ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Proceduri de audit pentru cazurile în care este identificată sau suspectată neconformitatea

...

Evaluarea implicațiilor neconformității identificate sau suspectate (A se vedea punctul 22)

A23. După cum prevede punctul 22, auditorul evaluează implicațiile neconformității identificate sau suspectate în raport cu alte aspecte ale auditului, inclusiv cu riscurile evaluate de către auditor și credibilitatea declarațiilor scrise. Implicațiile unei anumite neconformități identificate sau suspectate variază în funcție de relația dintre comiterea faptei și disimularea, după caz, a ~~activităților specifice de controlul specific~~ și nivelul conducerii sau al angajaților care lucrează pentru entitatea implicată sau sub conducerea acesteia, în special implicațiile generate din implicarea celei mai înalte autorități din cadrul entității. După cum este menționat la punctul 9, conformitatea auditorului cu legislația, reglementările și cerințele etice relevante, acesta poate furniza informații suplimentare relevante pentru responsabilitățile auditorului în conformitate cu punctul 22.

...

10 ISA 320, Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit.

ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Aspecte care trebuie comunicate

...

Aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului (A se vedea punctul 15)

...

A12. Comunicarea riscurilor semnificative identificate de auditor ajută persoanele responsabile cu guvernanta să înțeleagă acele aspecte și de ce acestea au fost determinate drept riscuri semnificative ~~necesită o atenție deosebită din partea auditorului~~. Comunicarea privind riscurile semnificative poate ajuta persoanele responsabile cu guvernanta să își îndeplinească responsabilitățile legate de supravegherea procesului de raportare financiară.

A13. Aspectele comunicate pot include: ...

- Modul în care auditorul intenționează să trateze riscurile de denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare.
- Modul în care auditorul intenționează să trateze situațiile cu riscuri de denaturare semnificativă mai mari.
- Abordarea auditorului cu privire la sistemul de control intern al entității. ~~relevant pentru audit.~~
- Aplicarea conceptului de prag de semnificație în contextul unui audit.
- ...

Anexa 2

(A se vedea punctele 16(a), A19–A20)

Aspecte calitative ale practicilor contabile

Comunicarea prevăzută la punctul 16 (a) și discutată la punctele A19-A20 poate include aspecte precum:

...

Estimările contabile

- Pentru elementele ale căror estimări sunt semnificative, aspectele discutate în ISA 540 (Revizuit),¹ incluzând, de exemplu:
 - Modul în care conducerea identifică acele tranzacții, evenimente și sau condiții care pot genera necesitatea ca estimările contabile să fie reorganizate sau prezentate în situațiile financiare.

...

ISA 265, Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernarea și către conducere

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a comunica în mod corespunzător persoanelor responsabile cu guvernarea și conducerii, deficiențele în controlul intern pe care auditorul le-a identificat în cadrul unui audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA nu impune auditorului responsabilități suplimentare privind obținerea unei înțelegeri a sistemului entității de control intern, elaborarea și efectuarea de teste ale controalelor pe lângă cerințele din ISA 315 (Revizuit în 2019)¹¹ și ISA 330. ISA 260 (Revizuit) stabilește cerințe suplimentare și oferă îndrumări cu privire la responsabilitatea auditorului de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernarea referitor la audit.
2. Auditorul trebuie să obțină o înțelegere a sistemului entității de control intern ~~relevant pentru audit~~ atunci când identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă.⁴ Pentru efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare sistemul entității de control intern pentru a institui proceduri de audit adecvate circumstanțelor date, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern. Auditorul poate identifica deficiențele de control în sistemul entității de control intern nu doar în cadrul procesului de evaluare a riscului, ci și în orice alt stadiu al auditului. Prezentul ISA specifică ce deficiențe identificate trebuie comunicate de către auditor persoanelor responsabile cu guvernarea și conducerii.

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Determinarea măsurii în care au fost identificate deficiențe în controlul intern (A se vedea punctul 7)

...

Considerente specifice entităților mici

- A3. Deși conceptele care stau la baza controalelor în componentele activităților de control din entitățile mici pot fi similare celor din entitățile mai mari, formalitatea cu care acestea acționează poate varia. Mai mult, entitățile mici pot considera că anumite tipuri de ~~activități de control~~ nu sunt necesare datorită controalelor efectuate de către conducere. De exemplu, autoritatea exclusivă a conducerii de a acorda credit clienților și de a aproba achizițiile semnificative poate asigura un control eficace asupra soldurilor conturilor și

¹¹ ISA 315 (Revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, punctul 12(c) și (m) și punctele 21 - 27.

tranzacțiilor importante, reducând sau eliminând nevoia de a derula ~~activități~~
~~de controale~~ mai detaliate.

...

Deficiențe semnificative în controlul intern (A se vedea punctele 6(b), 8)

- A8. Controalele pot fi proiectate pentru a funcționa individual sau în combinație cu alte controale pentru a preveni în mod eficient, sau pentru a detecta și corecta, denaturările. De exemplu, controalele asupra conturilor de creanțe pot consta atât în controale automate, cât și în controale manuale proiectate pentru a funcționa împreună pentru a preveni, sau pentru a detecta și corecta, denaturările din soldul unui cont. O deficiență în controlul intern ar putea să nu fie, *per se*, suficient de importantă pentru a constitui o deficiență semnificativă. Totuși, o combinație de deficiențe care afectează soldul aceluiași cont sau aceeași prezentare, o aserțiune ~~relevantă~~ sau o componentă a ~~sistemului entității de controlului~~ intern poate spori riscurile de denaturare atât de mult încât să genereze o deficiență semnificativă.

ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

...

Caracteristicile fraudei

...

Responsabilitatea de a preveni și detecta fraudă

...

Responsabilitățile auditorului

...

7. Mai mult decât atât, riscul ca auditorul să nu detecteze o denaturare semnificativă cauzată de o fraudă comisă de conducere este mai mare decât riscul aferent fraudei comise de angajați, deoarece conducerea are adesea posibilitatea de a manipula direct sau indirect înregistrările contabile, de a prezenta informații financiare frauduloase sau de a evita ~~procedurile de controalele~~ care au rolul de a preveni comiterea unor fraude similare de către alți angajați.

...

Data intrării în vigoare

...

Obiective

...

Definiții

...

Cerințe

Scepticismul profesional

13. În conformitate cu ISA 200,¹² auditorul trebuie să își păstreze scepticismul profesional pe tot parcursul auditului, recunoscând posibilitatea existenței unei denaturări semnificative cauzate de fraudă, făcând abstracție de experiența sa anterioară cu privire la onestitatea și integritatea conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea entității. (A se vedea punctele A7–A8)
14. Cu excepția cazului în care auditorul are motive să creadă contrariul, acesta poate accepta documentele și înregistrările ca fiind autentice. În situația în care condițiile identificate în timpul auditului îl determină pe auditor să creadă că un document ar putea să nu fie autentic sau că termenele dintr-un document au fost modificate fără a-i fi prezentate, acesta trebuie să continue investigația. (A se vedea punctul A9)
15. În cazul în care răspunsurile conducerii sau ale persoanelor responsabile cu guvernarea în cadrul interviurilor sunt inconsecvente, auditorul trebuie să investigheze inconsecvențele.

Discuții în cadrul echipei misiunii

16. ISA 315 (Revizuit în 2019) prevede o discuție între membrii echipei misiunii și o decizie a partenerului de misiune cu privire la aspectele ce vor fi comunicate membrilor echipei care nu au luat parte la respectiva discuție.¹³ Această discuție va viza în mod special unde și cum situațiile financiare ale entității ar putea fi susceptibile la denaturări semnificative cauzate de fraudă, inclusiv cum ar putea apărea fraudă. Discuția va fi purtată făcând abstracție de convingerile membrilor echipei misiunii privind onestitatea și integritatea conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea. (A se vedea punctul A10–A11)

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

17. Atunci când efectuează proceduri de evaluare a riscului și activități conexe în vederea înțelegerii entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și inclusiv a sistemului de control intern al entității, după cum prevede ISA 315 (Revizuit în 2019),¹⁴ auditorul trebuie să efectueze procedurile prevăzute la punctele ~~23-17~~ ~~43-24~~ pentru a obține informații pe care

12 ISA 200, punctul 15.

13 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctele 17–18 și 40.

14 ISA 315 (Revizuit), punctele 5–24.

să le utilizeze pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Conducerea și alte persoane din cadrul entității

...

Persoanele responsabile cu guvernarea

21. Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în conducerea entității,¹⁵ auditorul trebuie să ajungă să înțeleagă modul în care acestea exercită supravegherea proceselor prin care conducerea identifică și răspunde la riscurile de fraudă din cadrul entității și a controlului intern stabilite de conducere pentru a atenua aceste riscuri. (A se vedea punctele A19–A21)

...

Relații neobișnuite sau neașteptate identificate

...

Alte informații

24. Auditorul trebuie să determine dacă alte informații obținute indică riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. (A se vedea punctul A22)

Evaluarea factorilor de risc de fraudă

25. Auditorul trebuie să evalueze dacă informațiile obținute prin alte proceduri de evaluare a riscurilor și activități conexe efectuate indică faptul că există unul sau mai mulți factori de risc de fraudă. Deși este posibil ca factorii de risc de fraudă să nu indice neapărat existența fraudei, aceștia au fost adesea prezenți în circumstanțe în care au fost comise fraude și, astfel, pot indica riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. (A se vedea punctele A23–A27)

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

26. În conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019), auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor pentru clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații.¹⁶
27. Atunci când identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, auditorul trebuie să evalueze, pe baza unei ipoteze conform căreia există riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor, ce tipuri de venituri, tranzacții generatoare de venituri sau aserțiuni conduc la astfel de riscuri. La punctul 47 este specificată documentația necesară pentru cazul în care auditorul ajunge la concluzia că ipoteza nu este aplicabilă în circumstanțele misiunii și, în consecință,

15 ISA 260 (Revizuit), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său, punctul 13.

16 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 282.

nu a identificat recunoașterea veniturilor ca fiind un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. (A se vedea punctele A28–A30)

28. Auditorul trebuie să trateze riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă drept riscuri semnificative și, prin urmare, în măsura în care nu a procedat deja astfel, trebuie să ~~obțină o înțelegere a~~ identifice controalele ~~le entității aferente ale entității inclusiv a activităților de control, care sunt relevante pentru~~ care tratează astfel de riscuri, să evalueze proiectarea lor și să determine dacă au fost implementate.¹⁷ (A se vedea punctele A31–A32)

Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

Răspunsuri generale

...

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor

...

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de evitare a controalelor de către conducere

...

33. Indiferent de evaluarea auditorului cu privire la riscurile de evitare a controalelor de către conducere, auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri de audit pentru:

- (a) A testa gradul de adecvare al înregistrărilor contabile din registrul Cartea mare și a altor ajustări efectuate în cadrul procesului de întocmire a situațiilor financiare. Atunci când elaborează și efectuează procedurile de audit pentru astfel de teste, auditorul trebuie:
 - (i) Să efectueze interviuri ale persoanelor implicate în procesul de raportare financiară cu privire la activitățile neadecvate sau neobișnuite în legătură cu procesarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări,
 - (ii) Să selecteze înregistrările contabile și alte ajustări efectuate la finalul unei perioade de raportare și
 - (iii) Să determine necesitatea testării înregistrărilor contabile și a altor ajustări pe tot parcursul perioadei. (A se vedea punctele A41–A44)

...

Evaluarea probelor de audit (A se vedea punctul A49)

...

17 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctele 26(a)(i) și 26(d).

Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor

...

Declarații scrise

...

Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea

...

Comunicări către autoritățile de reglementare și aplicare a legii

...

Documentarea

45. Auditorul trebuie să includă următoarele informații în documentația de audit¹⁸ ~~privind înțelegerea entității și a mediului său de către auditor și în ceea ce privește identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prevăzută de ISA 315 (Revizuit în 2019):~~¹⁹

- (a) Deciziile importante luate în timpul discuției din cadrul echipei misiunii cu privire la susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității la denaturări semnificative cauzate de fraudă, și
- (b) Riscurile identificate și evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor, și
- (c) Controalele identificate în cadrul activităților de control componente care tratează riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

...

Aplicare și alte materiale explicative

Caracteristicile fraudei (A se vedea punctul 3)

...

Scepticismul profesional (A se vedea punctele 12–14)

A8. Menținerea unei atitudini de scepticism profesional necesită punerea în permanență sub semnul întrebării a măsurii în care informațiile și probele de audit obținute sugerează existența unei denaturări semnificative cauzate de fraudă. Aceasta presupune analizarea credibilității informațiilor care vor fi folosite drept probe de audit și ~~a controalelor~~ identificate în cadrul componentei activităților de control, dacă există, aplicate asupra procesului de întocmire și de păstrare a acestora, ~~acolo unde este relevant.~~ Date fiind caracteristicile fraudei, scepticismul profesional al auditorului este deosebit de important în analiza riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

18 ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8–11 și punctul A6.

19 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 3832.

...

Discuții în cadrul echipei misiunii (A se vedea punctul 15)

...

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

Intervievări ale conducerii

Evaluarea de către conducere a riscului de denaturare semnificativă cauzată de fraudă (A se vedea punctul 17(a))

...

Intervievarea privind auditul intern (A se vedea punctul 19)

A19. ISA 315 (Revizuit în 2019) și ISA 610 (Revizuit în 2013) stabilesc cerințe și furnizează îndrumări relevante pentru auditurile entităților care dispun de o funcție de audit intern.²⁰ În vederea aplicării cerințelor acestor ISA-uri în contextul fraudei, auditorul poate efectua interviu privind activități specifice ale funcției de audit intern, incluzând, de exemplu:

- Procedurile, dacă există, efectuate de funcția de audit intern pe parcursul anului pentru a detecta fraudă.
- Măsura în care conducerea a răspuns în mod satisfăcător la orice constatări care au rezultat în urma acestor proceduri.

Obținerea unei înțelegeri a supravegherii exercitate de către persoanele responsabile cu governanța (A se vedea punctul 20)

A20. Persoanele responsabile cu governanța unei entități supraveghează sistemele acesteia de monitorizare a riscului, de control financiar și de conformitate cu legislația. În multe țări, practicile de governanță corporativă sunt bine dezvoltate, iar persoanele responsabile cu governanța joacă un rol activ în supravegherea evaluării riscurilor de fraudă de către entitate și a controalelor interne relevante care tratează aceste riscuri. Având în vedere că responsabilitățile persoanelor responsabile cu governanța și ale conducerii pot varia în funcție de entitate sau de țară, este important ca auditorul să înțeleagă responsabilitățile fiecăreia dintre aceste părți pentru a obține o înțelegere a supravegherii exercitate de către persoanele adecvate.²¹

A21. O înțelegere a supravegherii exercitate de către persoanele responsabile cu governanța poate oferi informații privind susceptibilitatea entității la fraude comise de conducere, la caracterul adecvat al controalelor interne care tratează riscurile de fraudă și la competența și integritatea conducerii. Auditorul poate obține această înțelegere în mai multe moduri, de exemplu, participând la ședințele în care au loc astfel de discuții, citind minutele unor astfel de ședințe sau interviuând persoanele responsabile cu governanța.

20 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctele 14(a) și 24(a)(ii) și 23 și ISA 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*.

21 ISA 260 (Revizuit), punctele A1–A8, discută cu cine comunică auditorul când structura de governanță a entității nu este bine definită.

Considerente specifice entităților mici

...

Analizarea altor informații (A se vedea punctul 23)

A23. Pe lângă informațiile obținute prin aplicarea procedurilor analitice, alte informații obținute despre entitate și mediul său, cadrul de raportare financiară aplicabil și sistemul entității de control intern pot fi utile în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. Discuțiile între membrii echipei misiunii pot furniza informații utile pentru identificarea unor astfel de riscuri. În plus, informațiile obținute în urma proceselor auditorului pentru acceptarea și păstrarea clienților, precum și experiența acumulată din alte misiuni efectuate pentru entitate, de exemplu, din misiunile de revizuire a informațiilor financiare interimare, pot fi relevante pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Evaluarea factorilor de risc de fraudă (A se vedea punctul 24)

...

A26. În Anexa 1 sunt prezentate exemple de factori de risc de fraudă aferenți raportării financiare frauduloase și deturnării activelor. Aceste exemple de factori de risc sunt clasificate pe baza celor trei condiții care sunt prezente în general în cazul în care a fost comisă o fraudă:

- Un stimulente sau o presiune de a comite o fraudă,
- O oportunitate percepută de a comite o fraudă și
- O capacitate de a justifica acțiunea frauduloasă.

Factorii de risc de fraudă pot fi legați de stimulente, presiuni sau oportunități care apar în urma condițiilor care generează susceptibilitatea de denaturare, înainte de luarea în considerare a controalelor. Factorii de risc de fraudă, care includ subiectivismul intenționat al conducerii sunt, în măsura în care afectează riscul inerent, factori de risc inerent.²² Factorii de risc de fraudă pot fi, de asemenea, legați de condițiile din cadrul sistemului de control intern al entității care oferă ocazia de comitere a fraudei sau care pot afecta atitudinea conducerii sau capacitatea de justificare aferentă acțiunilor frauduloase. Factorii de risc de fraudă care reflectă o atitudine ce permite ca justificarea acțiunii frauduloase, pot să nu fie ușor de observat de către auditor. Totuși, auditorul poate deveni conștient de existența unor astfel de informații, de exemplu, prin înțelegerea pe care trebuie să o aibă cu privire la mediul de control al entității.²³ Deși factorii de risc de fraudă descriși în Anexa 1 se aplică unei game largi de situații cu care s-ar putea confrunta auditorii, aceștia reprezintă doar exemple și este posibil să existe și alți factori de risc.

22 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 12(f).

23 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 21.

...

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

Riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor (A se vedea punctul 26)

...

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și înțelegerea controalelor aferente ale entității (A se vedea punctul 27)

A32. Conducerea poate exercita raționamente cu privire la natura și amploarea controalelor pe care alege să le implementeze și la natura și amploarea riscurilor pe care alege să și le asume. Atunci când determină ce controale va implementa pentru prevenirea și detectarea fraudei, conducerea analizează riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei. Ca parte a acestei analize, conducerea poate concluziona că nu este eficient, din punctul de vedere al costurilor, să implementeze și să mențină un anumit control în legătură cu reducerea vizată a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

A33. În consecință, este important ca auditorul să obțină o înțelegere a controalelor pe care conducerea le-a proiectat, le-a implementat și le-a menținut pentru prevenirea și detectarea fraudei. Astfel, în identificarea controalelor care tratează riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, auditorul poate afla, de exemplu, dacă membrii conducerii au decis în mod conștient să accepte riscurile asociate cu lipsa separării sarcinilor. Informațiile provenite din obținerea acestei înțelegeri a acestor controale și din evaluarea proiectării lor și determinarea măsurii în care au fost implementate, pot fi utile și pentru identificarea factorilor de risc de fraudă care ar putea afecta evaluarea de către auditor a riscurilor ca situațiile financiare să conțină o denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

Răspunsuri generale (A se vedea punctul 28)

...

Desemnarea și supravegherea personalului (A se vedea punctul 29(a))

...

Imprevizibilitatea în selectarea procedurilor de audit (A se vedea punctul 29(c))

...

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor (A se vedea punctul 30)

...

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de evitare a controalelor de către conducere
Înregistrări contabile și alte ajustări (A se vedea punctul 32(a))

...

A43. În plus, este important ca auditorii să ia în considerare riscurile de denaturare semnificativă asociate cu evitarea neadecvată a controalelor asupra înregistrărilor contabile²⁴, având în vedere faptul că procesele și controalele automatizate pot reduce riscul de erori accidentale, dar nu anulează riscul ca anumite persoane să evite în mod neadecvat astfel de procese automatizate, de exemplu, prin modificarea valorilor trecute automat în registrul Cartea mare sau în sistemul de raportare financiară. Mai mult, în cazul în care se utilizează tehnologia informației pentru transferul automat al informațiilor, este posibil să existe foarte puține, ori să nu existe deloc, probe vizibile cu privire la o astfel de intervenție în sistemele informatice.

A44. La identificarea și selectarea înregistrărilor contabile și ale altor ajustări pentru testare și la determinarea metodei corespunzătoare de examinare a documentelor justificative care stau la baza elementelor selectate, următoarele aspecte sunt relevante:

- *Identificarea și ~~E~~evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă* – prezența factorilor de risc de fraudă și a altor informații obținute în timpul identificării și evaluării de către auditor cu privire la riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă poate ajuta auditorul să identifice clase specifice de înregistrări contabile și alte ajustări pentru testare.
- *Controalele care au fost implementate asupra înregistrărilor contabile și a altor ajustări* – controalele eficace asupra întocmirii și înscrierii înregistrărilor contabile și a altor ajustări pot reduce amploarea testelor de fond necesare, cu condiția ca auditorul să fi testat eficacitatea operațională a controalelor.
- *Procesul de raportare financiară al entității și natura probelor care pot fi obținute* – pentru multe entități, procesarea de rutină a tranzacțiilor presupune o combinație de ~~măsuri și proceduri~~ controale automatizate și manuale. În mod similar, procesarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări poate implica ~~proceduri și~~ controale atât automatizate, cât și manuale. În cazul în care se utilizează tehnologia informației în procesul de raportare financiară, este posibil ca înregistrările contabile și alte ajustări să existe numai în format electronic.
- *Caracteristicile înregistrărilor contabile frauduloase sau ale altor ajustări frauduloase* – înregistrările contabile sau alte ajustări neadecvate au deseori anumite caracteristici de identificare unice. Astfel de caracteristici pot include înregistrări (a) efectuate în conturi nerelevante, neobișnuite sau rar utilizate, (b) efectuate de către persoane care, de

24 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 26(a)(ii)

regulă, nu efectuează înregistrări contabile, (c) efectuate la finalul perioadei sau ca înregistrări după închiderea exercițiului cu puține sau fără explicații ori descrieri, (d) efectuate fie înainte de, fie în timpul întocmirii situațiilor financiare care nu au numere de conturi sau (e) care conțin numere rotunde sau numere cu aceeași terminație.

- *Natura și complexitatea conturilor* – înregistrările contabile sau alte ajustări neadecvate pot fi întâlnite în conturi care (a) conțin tranzacții de natură complexă sau neobișnuită, (b) conțin estimări semnificative și ajustări efectuate la finalul perioadei, (c) au fost predispuse la denaturări în trecut, (d) nu au fost reconciliate în timp util sau conțin diferențe nereconciliate, (e) conțin tranzacții efectuate în cadrul companiei sau (f) sunt asociate în orice alt fel cu un risc identificat de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. În auditul entităților care au mai multe locații sau componente se acordă atenție necesității de a selecta înregistrări contabile din mai multe locații.
- *Înregistrări contabile și alte ajustări procesate care nu țin de activitatea normală a entității* – înregistrările contabile nonstandard ar putea să nu facă obiectul acelorași naturi și amplitudini a controalelor aceluiași nivel de control intern – ca cele aferente înregistrărilor contabile utilizate în mod recurent pentru înregistrarea unor tranzacții precum vânzările lunare, achizițiile sau plățile în numerar.

...

Estimări contabile (A se vedea punctul 32(b))

...

Motivele afacerii pentru tranzacțiile semnificative (A se vedea punctul 32(c))

...

Evaluarea probelor de audit (A se vedea punctul 34–37)

...

Procedurile analitice efectuate spre finalul auditului în vederea formării unei concluzii generale (A se vedea punctul 34)

...

Analizarea denaturărilor identificate (A se vedea punctele 35–37)

...

Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor (A se vedea punctul 38)

Declarații scrise (A se vedea punctul 39)

...

Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea

Comunicarea cu conducerea (A se vedea punctul 40)

...

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea (A se vedea punctul 41)

...

Alte aspecte legate de fraudă (A se vedea punctul 42)

...

Comunicări către autoritățile de reglementare și aplicare a legii (A se vedea punctul 43)

...

Anexa 1

(A se vedea punctul A25)

Exemple de factori de risc de fraudă

Factorii de risc de fraudă identificați în prezenta Anexă reprezintă exemple de astfel de factori care pot fi întâlniți de auditor într-o gamă largă de situații. Sunt prezentate exemple separate privind cele două tipuri de fraudă relevante pentru auditori – raportarea financiară frauduloasă și deturnarea activelor. Pentru fiecare dintre aceste tipuri de fraudă, factorii de risc sunt clasificați mai departe pe baza celor trei condiții prezente în general atunci când apar denaturări semnificative cauzate de fraudă: (a) stimulente/presiuni, (b) oportunități și (c) atitudini/autojustificări. Deși factorii de risc acoperă o gamă largă de situații, aceștia nu reprezintă decât exemple și, în consecință, auditorul poate identifica factori de risc suplimentari sau diferiți. Nu toate exemplele sunt relevante în toate circumstanțele, iar unele pot avea o importanță mai mare sau mai mică pentru entitățile de dimensiuni diferite sau cu caracteristici ori structuri de proprietate diferite. De asemenea, ordinea exemplorilor de factori de risc prezentate nu reflectă importanța lor relativă sau frecvența apariției lor.

Factorii de risc de fraudă pot fi legați de stimulente sau presiuni, sau oportunități care apar în urma condițiilor care generează susceptibilitatea de denaturare, înainte de luarea în considerare a controalelor (precum riscul inherent). Acești factori sunt factori de risc inherent, în măsura în care afectează riscul inherent și pot fi cauzati de subiectivismul conducerii. Factorii de risc de fraudă legați de oportunități pot fi cauzati, de asemenea, de alți factori de risc inherent identificați (de exemplu, complexitatea sau incertitudinea pot crea oportunități care generează susceptibilitatea de denaturare cauzată de fraudă). Factorii de risc de fraudă legați de oportunități pot fi, de asemenea, legați de condițiile din cadrul sistemului de control intern al entității, precum limitările sau deficiențele din cadrul intern al entității, care generează astfel de oportunități. Factorii de risc de fraudă legați de atitudini sau justificări pot apărea, mai exact, în urma limitărilor sau deficiențelor din mediul de control al entității.

Factori de risc aferenți denaturărilor generate de raportarea financiară frauduloasă

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de factori de risc aferenți denaturărilor generate de raportarea financiară frauduloasă.

Stimulente/Presiuni

Stabilitatea financiară sau profitabilitatea este afectată de condițiile economice, specifice segmentului de activitate sau operaționale ale entității, precum (sau indicate de):

...

Se exercită o presiune excesivă asupra conducerii de a îndeplini cerințele și așteptările părților terțe, ca urmare a:

...

Informațiile disponibile indică faptul că situația financiară personală a conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernarea este afectată de performanța financiară a entității ca urmare a:

...

Oportunități

Natura sectorului de activitate sau a operațiunilor entității generează oportunități de a comite o raportare financiară frauduloasă, care pot apărea ca urmare a:

...

Monitorizarea conducerii este ineficace ca urmare a:

...

Există o structură organizatorică complexă și instabilă, evidențiată de următoarele:

...

~~Componentele de control sunt ineficiente~~ Deficiențele în controlul intern apar ca urmare a:

- Monitorizării Procesului inadecvate a controalelor de monitorizare a sistemului de control intern al entității, inclusiv a controalelor automatizate și a controalelor asupra raportării financiare interimare (când este prevăzută raportarea externă).
- Rateror mari de fluctuație sau angajării de personal ineficace în departamentele de contabilitate, tehnologia informației sau în funcția de audit intern.
- Sistemelor informaționale și de contabilitate ineficace, inclusiv a situațiilor în care există deficiențe semnificative în controlul intern.

Atitudini/ Justificări

...

Factori de risc generați de denaturările apărute ca urmare a deturnării activelor

Factorii de risc generați de denaturările apărute ca urmare a deturnării activelor sunt clasificați, de asemenea, pe baza a trei condiții prezente în general atunci când are loc o fraudă: stimulente/presiuni, oportunități și atitudini/justificări. O parte dintre factorii de risc generați de raportarea financiară frauduloasă pot fi prezenți și atunci când apar denaturări ca urmare a deturnării activelor. De exemplu, monitorizarea ineficace de către conducere și alte deficiențe în controlul intern pot fi prezente atunci când apar denaturări cauzate fie de raportarea financiară frauduloasă, fie de deturnarea activelor. În cele ce urmează sunt prezentate exemple de factori de risc aferenți denaturărilor apărute ca urmare a deturnării activelor.

Stimulente/Presiuni

...

Oportunități

Anumite caracteristici sau circumstanțe pot crește susceptibilitatea activelor de a fi deturnate. De exemplu, oportunitățile de deturnare a activelor cresc atunci când există următoarele:

...

Controlul intern neadecvat asupra activelor pot crește susceptibilitatea activelor respective de a fi deturnate. De exemplu, deturnarea activelor poate avea loc din următoarele cauze:

- Separarea neadecvată a sarcinilor sau verificări independente neadecvate.
- Supravegherea neadecvată a cheltuielilor conducerii superioare, precum călătorii și alte decontări.
- Supravegherea neadecvată de către conducere a angajaților responsabili de active, de exemplu, supravegherea sau monitorizarea neadecvată a locațiilor aflate la distanță.
- Selecția neadecvată a candidaților pentru posturile care presupun acces la active.
- Evidența neadecvată a activelor.
- Sistemul neadecvat de autorizare și aprobare a tranzacțiilor (de exemplu, în cazul achizițiilor).
- Măsuri de protecție fizice neadecvate ale numerarului, ale investițiilor, ale stocurilor sau ale imobilizărilor.
- Lipsa reconcilierilor complete și la timp ale activelor.
- Lipsa documentării corespunzătoare și la timp a tranzacțiilor, de exemplu, a creditelor pentru retururi de mărfuri.
- Lipsa vacanțelor obligatorii pentru angajații care dețin funcții-cheie de control.

- Înțelegerea neadecvată de către conducere a tehnologiei informației, fapt ce le permite angajaților responsabili cu tehnologia informației să comită o deturnare a activelor.
- Controale neadecvate ale accesului la înregistrările automatizate, inclusiv controalele și revizuirile jurnalelor de evenimente ale sistemelor informatice.

Atitudini/ Justificări

- Desconsiderarea necesității de a monitoriza sau de a reduce riscurile legate de deturnarea activelor.
- Desconsiderarea ~~controlurilor interne~~ privind deturnarea activelor prin evitarea controalelor existente sau prin neluarea unor măsuri de corectare adecvate pentru deficiențele cunoscute în controlul intern.
- Un comportament care indică nemulțumirea sau insatisfacția față de entitate sau modul acesteia de a-și trata angajații.
- Modificări ale comportamentului sau ale stilului de viață care ar putea indica deturnarea activelor.
- Toleranța față de furturile de valoare mică.

Anexa 2

(A se vedea punctul A40)

Exemple de proceduri de audit posibile pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de proceduri de audit posibile pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă care rezultă atât din raportarea financiară frauduloasă, cât și din deturnarea activelor. Deși aceste proceduri se aplică unei game largi de situații, ele reprezintă doar exemple și, în consecință, este posibil să nu fie cele mai adecvate sau cele necesare în toate circumstanțele. De asemenea, ordinea în care sunt prezentate procedurile nu reflectă importanța lor relativă.

Considerente la nivelul aserțiunilor

Răspunsurile specifice la evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă variază în funcție de tipurile sau combinațiile de factori de risc de fraudă sau de condițiile identificate și de clasele de tranzacții, solduri ale conturilor, prezentări și aserțiuni pe care le-ar putea afecta.

Următoarele sunt exemple de răspunsuri specifice:

...

- Dacă activitatea unui expert devine deosebit de semnificativă cu privire la un element al situațiilor financiare pentru care riscul evaluat de denaturare semnificativă cauzată de fraudă este ridicat, efectuarea unor proceduri suplimentare cu privire la o parte dintre sau la toate ipotezele, metodele sau

constatării experților pentru a determina dacă acele constatări nu sunt nerezonabile, ori contractarea unui alt expert în acest scop.

...

Răspunsuri specifice – denaturări care rezultă din raportarea financiară frauduloasă

Următoarele sunt exemple de răspunsuri la evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a raportării financiare frauduloase:

...

Anexa 3

(A se vedea punctul A49)

Exemple de circumstanțe care indică posibilitatea existenței fraudei

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de circumstanțe care indică posibilitatea ca situațiile financiare să conțină denaturări semnificative cauzate de fraude.

...

ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Documentația (A se vedea punctul 12)

...

Considerente specifice entităților mici

A21. Așa cum se menționează la punctul A11, un memorandum corespunzător, scurt poate reprezenta strategie documentată pentru auditul unei entități mici. Pentru planul de audit, programe standard de audit sau liste de verificare (a se vedea punctul A19) întocmite pe baza ipotezei unui număr redus de ~~activități~~ de controale relevante, așa cum este foarte probabil să fie cazul într-o entitate mai mică, pot fi folosite cu condiția ca acestea să fie adaptate la circumstanțele misiunii, inclusiv la evaluările riscului de către auditor.

...

ISA 402, *Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii*

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului entității utilizatoare de servicii de a obține probe de audit suficiente

și adecvate atunci când o entitate utilizatoare de servicii folosește serviciile unuia sau mai multor organizații prestatoare de servicii. Mai precis, dezvoltă felul în care auditorul entității utilizatoare de servicii aplică ISA 315 (Revizuit în 2019)²⁵ și ISA 330²⁶ pentru înțelegerea entității utilizatoare de servicii, inclusiv cu privire la sistemul entității de control intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare pentru audit, suficientă pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și pentru conceperea și efectuarea procedurilor suplimentare de audit care să abordeze acele riscuri.

...

3. Serviciile furnizate de o organizație prestatoare de servicii sunt relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii atunci când serviciile respective și controalele aplicate acestora fac parte din sistemul informațional al entității utilizatoare de servicii, ~~inclusiv procesele operaționale aferente~~, relevante pentru raportarea financiară întocmirea situațiilor financiare. ~~Deși Este~~ probabil ca ~~majoritatea~~ controalelor din organizația prestatoare de servicii să ~~aibă legătură cu raportarea financiară~~ să facă parte din sistemul informațional al entității utilizatoare de servicii, relevant pentru întocmirea situațiilor financiare este posibil să mai existe și alte sau pentru controalele aferente care ar putea fi relevante pentru audit, precum controalele asupra protejării activelor. Serviciile unei organizații prestatoare de servicii fac parte din sistemul informațional al entității utilizatoare de servicii, ~~inclusiv procesele operaționale aferente, relevante pentru raportarea financiară~~ dacă aceste servicii afectează oricare dintre aspectele următoare:

- (a) Modul în care informațiile referitoare la clasele semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări curg în cadrul sistemului informațional al entității, fie că este manual sau utilizează tehnologia informației și dacă informațiile sunt obținute din interiorul sau din afara registrului Cartea mare sau a registrelor filialelor. Clasele de tranzacții din cadrul operațiunilor entității utilizatoare de servicii care sunt semnificative pentru situațiile financiare ale acestora; Aceasta include situația în care serviciile organizației prestatoare de servicii afectează modul în care:
- (i) (b) Procedurile, atât din cadrul sistemelor informatice, cât și din cadrul sistemelor manuale, prin care tranzacțiile entității utilizatoare de servicii sunt inițiate, înregistrate, procesate, corectate după caz, transpuse în registrul Cartea mare și raportate în situațiile financiare; Sunt inițiate tranzacțiile entității utilizatoare de servicii și cum sunt înregistrate, procesate, corectate, după caz, informațiile despre acestea, incluse în registrul Cartea mare și raportate în situațiile financiare și

25 ISA 315 (Revizuit în 2019), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.

26 ISA 330, Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate.

- (ii) Sunt colectate, procesate și prezentate în situațiile financiare informațiile despre evenimente sau condiții, altele decât tranzacțiile, de către entitatea utilizatoare de servicii.
- (b) ~~(e) Înregistrările contabile aferente, fie în format electronic, fie scrise de mână, informațiile justificative și conturile specifice din situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii și alte evidente justificative referitoare la fluxurile de informații de la punctul 3(a) eare sunt utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile entității utilizatoare de servicii; acestea includ corectarea informațiilor incorecte și modul în care informațiile sunt transferate în registrul Cartea mare,~~
- ~~(d) Modul în care sistemul informațional al entității utilizatoare de servicii captează evenimentele și condițiile, altele decât tranzacțiile, care sunt semnificative pentru situațiile financiare,~~
- (ce) Procesul de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii pe baza evidentelor descrise la punctul 3(b), inclusiv, în măsura în care se referă la prezentări și la estimări contabile legate de clasele semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări estimările contabile și prezentările semnificative și
- (d) Mediul IT al entității relevant pentru punctele (a) - (c) de mai sus.
- ~~(f) Controalele aferente înregistrărilor contabile, inclusiv înregistrările contabile nonstandard, folosite la înregistrarea tranzacțiilor nerecurente, neobișnuite sau a ajustărilor.~~

...

Obiective

7. Obiectivele auditorului entității utilizatoare de servicii, atunci când entitatea utilizatoare de servicii folosește serviciile unei organizații prestatoare de servicii, sunt:
 - (a) Să înțeleagă suficient natura și importanța serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii și efectul acestora asupra sistemului de controlului intern al entității utilizatoare de servicii, relevant pentru audit, pentru a putea furniza o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă și
 - (b) Să elaboreze și să efectueze proceduri de audit care să vizeze riscurile respective.

...

Cerințe

Înțelegerea serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern

...

10. Atunci când obține o înțelegere a sistemului de controlului intern al entității relevant pentru audit în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019),²⁷ auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să identifice controalele în activitățile de control componente²⁸ ~~evalueze modul în care au fost proiectate și implementate controalele relevante~~ din entitatea utilizatoare de servicii, de cele care se referă la serviciile furnizate de organizația prestatoare de servicii, inclusiv cele care se aplică tranzacțiilor procesate de organizația prestatoare de servicii, să evalueze modul în care au fost proiectate și să determine dacă au fost implementate.²⁹ (A se vedea punctele A12–A14)
11. Auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să stabilească dacă a înțeles suficient natura și importanța serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii și efectul acestora asupra sistemului de controlului intern al entității utilizatoare de servicii, relevant pentru audit, pentru a putea avea o bază adecvată în vederea identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă.
12. Dacă auditorul entității utilizatoare de servicii nu reușește să înțeleagă suficient informațiile primite de la entitatea utilizatoare de servicii, el trebuie să înțeleagă respectivele informații prin una sau mai multe dintre procedurile următoare:
- ...
- (c) Vizitarea organizației prestatoare de servicii și efectuarea procedurilor care vor furniza informațiile necesare cu privire la controalele relevante din organizația prestatoare de servicii sau
 - (d) Utilizarea unui alt auditor în vederea efectuării procedurilor care vor furniza informațiile necesare cu privire la controalele ~~relevante~~ din organizația prestatoare de servicii. (A se vedea punctele A15–A20)

Utilizarea unui raport de tip 1 sau de tip 2 pentru a sprijini auditorul entității utilizatoare de servicii în înțelegerea organizației prestatoare de servicii

- ...
14. Dacă auditorul entității utilizatoare de servicii intenționează să utilizeze un raport de tip 1 sau de tip 2 drept probă de audit pentru a-l sprijini în înțelegerea modului în care au fost proiectate și implementate controalele din organizația prestatoare de servicii, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie:
- ...
- (b) Să evalueze gradul de suficiență și adecvare a probelor furnizate de raport pentru înțelegerea controlurilor interne al entității utilizatoare de servicii, relevant pentru audit la organizația prestatoare de servicii și

...

27 ISA 315 (Revizuit), punctul 12.

28 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 26(a).

29 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 26(d).

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Înțelegerea serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern

...

Proceduri suplimentare în cazul în care nu se poate obține o înțelegere suficientă de la entitatea utilizatoare de servicii (A se vedea punctul 12)

...

A19. Se poate utiliza un alt auditor în vederea efectuării procedurilor care vor furniza informațiile necesare cu privire la controalele relevante din organizația prestatoare de servicii, referitoare la serviciile furnizate entității utilizatoare de servicii. Dacă a fost emis un raport de tip 1 sau de tip 2, auditorul entității utilizatoare de servicii poate apela la serviciile unui auditor al organizației prestatoare de servicii pentru a efectua procedurile respective, având în vedere că auditorul organizației prestatoare de servicii are o relație curentă cu organizația prestatoare de servicii. În cazul utilizării activității unui alt auditor, auditorul entității utilizatoare de servicii poate considera utilă îndrumarea din ISA 600³⁰ datorită faptului că face referire la înțelegerea unui alt auditor (inclusiv a independenței și competenței profesionale a auditorului respectiv), implicarea în activitatea unui alt auditor cu privire la planificarea naturii, a plasării în timp și a amplitudinii activității respective, precum și în evaluarea suficienței și a caracterului adecvat al probelor de audit obținute.

...

Utilizarea unui raport de tip 1 sau de tip 2 pentru a ajuta auditorul entității utilizatoare de servicii la înțelegerea organizației prestatoare de servicii (A se vedea punctele 13–14)

...

A22. Un raport de tip 1 sau de tip 2, împreună cu informațiile cu privire la entitatea utilizatoare de servicii, poate sprijini auditorul entității utilizatoare de servicii în obținerea unei înțelegeri cu privire la:

- (a) Aspectele privind controalele din organizația prestatoare de servicii care pot afecta procesarea tranzacțiilor entității utilizatoare de servicii, inclusiv utilizarea unor organizații subcontractoare de servicii,
- (b) Fluxul de tranzacții semnificative desfășurate prin intermediul organizației prestatoare de servicii, în vederea stabilirii punctelor din fluxul de tranzacții în care ar putea apărea denaturări semnificative în situațiile financiare ale entității utilizatoare,

³⁰ ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 2, prevede: “Un auditor poate considera acest ISA, adaptat în funcție de circumstanțe, util în cazul în care auditorul implică alți auditori în auditul unor situații financiare care nu sunt situații financiare ale unui grup...” A se vedea, de asemenea, punctul 19 din ISA 600.

- (c) Obiectivele de control la organizația prestatoare de servicii relevante pentru aserțiunile din situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii și
- (d) Măsura în care controalele din organizația prestatoare de servicii sunt proiectate și implementate corespunzător pentru a preveni, detecta și corecta erorile de procesare care ar putea avea ca rezultat denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii.

Un raport de tip 1 sau de tip 2 poate ajuta auditorul entității utilizatoare să înțeleagă suficient informațiile, în vederea identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. Cu toate acestea, un raport de tip 1 nu furnizează nicio probă cu privire la eficacitatea operațională a controalelor ~~relevante~~.

Răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă evaluate

...

Teste ale controalelor

A29. ISA 330 prevede ca auditorul entității utilizatoare de servicii să conceapă și să efectueze teste ale controalelor pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea operațională a controalelor ~~relevante~~ în anumite condiții. În contextul unei organizații prestatoare de servicii, această cerință se aplică atunci când:

...

A30. Dacă nu este disponibil un raport de tip 2, auditorul entității utilizatoare de servicii poate contacta organizația prestatoare de servicii, prin intermediul entității utilizatoare de servicii, pentru a solicita ca un auditor al organizației prestatoare de servicii să fie contractat pentru a furniza un raport de tip 2 care să includă teste ale eficacității operaționale a controalelor ~~relevante~~, sau auditorul entității utilizatoare de servicii poate utiliza un alt auditor pentru ca acesta să efectueze la organizația prestatoare de servicii proceduri care să testeze eficacitatea operațională a controalelor respective. De asemenea, auditorul entității utilizatoare de servicii poate vizita organizația prestatoare de servicii și poate efectua teste ale controalelor ~~relevante~~, dacă organizația prestatoare de servicii este de acord cu acest lucru. Evaluarea riscurilor de către auditorul entității utilizatoare de servicii se bazează pe probele cumulate, furnizate de activitatea unui alt auditor și de procedurile proprii ale auditorului entității utilizatoare de servicii.

Utilizarea unui raport de tip 2 ca probă de audit conform căreia controalele din organizația prestatoare de servicii funcționează în mod eficace

...

A33. De asemenea, poate fi necesar ca auditorul entității utilizatoare de servicii să obțină probe suplimentare cu privire la modificările semnificative aplicate controalelor ~~relevante~~ din organizația prestatoare de servicii în afara perioadei

acoperite de raportul de tip 2, sau să stabilească procedurile suplimentare de audit care vor fi efectuate. Factorii relevanți pentru stabilirea probelor suplimentare de audit care trebuie obținute cu privire la controalele din organizația prestatoare de servicii care funcționau în afara perioadei acoperite de raportul auditorului organizației prestatoare de servicii pot include:

...

- Eficacitatea mediului de control și procesul entității utilizatoare de servicii de a monitoriza sistemul de control intern ~~monitorizarea controalelor din entitatea utilizatoare de servicii.~~

A34. Se pot obține probe suplimentare de audit, de exemplu, prin extinderea testelor controalelor asupra perioadei rămase sau prin testarea procesului de monitorizare a sistemului de control intern al entității utilizatoare de servicii ~~monitorizării controalelor de către entitate.~~

...

A39. Auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să comunice la momentul oportun, în scris, deficiențele semnificative identificate pe parcursul auditului atât conducerii, cât și persoanelor responsabile cu guvernanta.¹¹ De asemenea, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să comunice conducerii, la un nivel de responsabilitate adecvat și la momentul oportun, alte deficiențe din controlul intern identificate pe parcursul auditului care, conform raționamentului profesional al auditorului entității utilizatoare de servicii, sunt suficient de importante pentru a fi aduse în atenția conducerii.¹² Aspectele pe care auditorul entității utilizatoare de servicii le poate identifica pe parcursul auditului și le poate comunica conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta entității utilizatoare de servicii includ:

- Orice controale din cadrul procesului entității de monitorizare a sistemului de control intern ~~monitorizare a controalelor~~ care ar putea fi implementate de către entitatea utilizatoare de servicii, inclusiv cele identificate în urma obținerii unui raport de tip 1 sau de tip 2,

...

ISA 330, Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului cu privire la elaborarea și implementarea răspunsurilor la riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate de către auditor, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019)³¹, în cadrul unui audit al situațiilor financiare..

31 ISA 315 (Revizuit în 2019), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep la 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, prin elaborarea și implementarea unor răspunsuri adecvate la acele riscuri.

Definiții

4. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Procedură de fond – O procedură de audit concepută pentru a detecta denaturările semnificative de la nivelul aserțiunilor. Procedurile de fond includ:
 - (i) Teste de detaliu (ale claselor de tranzacții, ale soldurilor conturilor și ale prezentărilor de informații) și
 - (ii) Proceduri analitice de fond.
 - (b) Test al controalelor – O procedură de audit concepută pentru a evalua eficacitatea cu care funcționează controalele în prevenirea, sau detectarea și corectarea, denaturărilor semnificative de la nivelul aserțiunilor.

Cerințe

Răspunsuri generale

5. Auditorul trebuie să elaboreze și să implementeze răspunsuri generale pentru a trata riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul situațiilor financiare. (A se vedea punctele A1–A3)

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunilor

6. Auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri suplimentare de audit, ale căror natură, plasare în timp și amploare se bazează pe, și vin ca răspuns la, riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunilor. (A se vedea punctele A4–A8, A42-A52)
7. În elaborarea procedurilor suplimentare de audit care trebuie efectuate, auditorul trebuie:
 - (a) Să ia în considerare motivele care stau la baza evaluării riscului de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor pentru fiecare clasă semnificativă de tranzacții, sold al contului și prezentare, inclusiv:

- (i) Probabilitatea și magnitudinea denaturării ~~semnificative~~—ca urmare a anumitor caracteristici ale clasei semnificative de tranzacții, ale soldului contului sau ale prezentării ~~relevant(e)~~ (mai exact, riscul inerent) și
 - (ii) Dacă evaluarea riscului ia în considerare controalele relevante care tratează riscul de denaturare semnificativă (mai exact, riscul de control), impunând astfel auditorului obținerea de probe de audit pentru a determina măsura în care controalele funcționează în mod eficace (mai exact, auditorul ~~intenționează să se bazeze~~ planifică să testeze eficacitatea operațională a controalelor pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de fond) și (A se vedea punctele A9–A18)
- (b) Să obțină probe de audit cu atât mai convingătoare cu cât este mai mare evaluarea riscului efectuată de auditor. (A se vedea punctul A19)

Teste ale controalelor

8. Auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze teste ale controalelor pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea operațională a controalelor relevante dacă:
- (a) Evaluarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor include o așteptare conform căreia aceste controale funcționează în mod eficace (mai exact, auditorul ~~intenționează să se bazeze~~ planifică să testeze eficacitatea operațională a controalelor în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond) sau
 - (b) Doar procedurile de fond nu furnizează probe de audit suficiente și adecvate la nivelul aserțiunilor. (A se vedea punctele A20–A24)
9. În elaborarea și efectuarea testelor controalelor, auditorul trebuie să obțină probe de audit cu atât mai convingătoare cu cât auditorul se bazează în mai mare măsură pe eficacitatea unui control. (A se vedea punctul A25)

Natura și amploarea testelor controalelor

10. La elaborarea și efectuarea testelor controalelor, auditorul trebuie:
- (a) Să efectueze alte proceduri de audit în combinație cu interviuarea, pentru a obține probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor, inclusiv:
 - (i) Modul în care au fost aplicate controalele la momente relevante în timpul perioadei auditate,
 - (ii) Consecvența cu care au fost aplicate și
 - (iii) De către cine și prin ce mijloace au fost aplicate. (A se vedea punctele A26–A29a)

- (b) În măsura netratată deja, Să determine dacă acele controale care urmează a fi testate depind de alte controale (controale indirecte) și, în caz afirmativ, dacă este necesar să obțină probe de audit pentru a justifica funcționarea eficace a acelor controale indirecte. (A se vedea punctele A30–A31)

Plasarea în timp a testelor controalelor

11. Auditorul trebuie să testeze controalele pentru momentul sau întreaga perioadă pentru care auditorul intenționează să se bazeze pe acele controale, sub rezerva punctelor 12 și 15 de mai jos, pentru a asigura o bază adecvată pentru credibilitatea pe care auditorul intenționează să o acorde acestora. (A se vedea punctul A32)

Utilizarea probelor de audit obținute în timpul unei perioade interimare

12. Dacă auditorul obține probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor în timpul unei perioade interimare, auditorul trebuie:
- (a) Să obțină probe de audit cu privire la modificările semnificative ale controalelor ulterior perioadei interimare și
 - (b) Să determine probele suplimentare de audit care trebuie obținute pentru perioada rămasă. (A se vedea punctele A33–A34)

Utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare

13. Atunci când stabilește dacă este adecvată utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare cu privire la eficacitatea operațională a controalelor și, în acest caz, a perioadei de timp care poate să treacă înainte de a retesta un control, auditorul trebuie să ia în considerare următoarele:
- (a) Eficacitatea altor elemente componente ale sistemului de controlului intern al entității, inclusiv mediul de control, procesul de monitorizarea a sistemului de controlului intern de către entitate și procesul entității de evaluare a riscului,
 - (b) Riscurile rezultate din caracteristicile controlului, inclusiv dacă acesta este manual sau automatizat,
 - (c) Eficacitatea controalelor generale ale sistemelor informatice,
 - (d) Eficacitatea controlului și a aplicării acestuia de către entitate, inclusiv natura și gradul de abatere în aplicarea controlului, observate în auditurile anterioare, precum și dacă au fost efectuate modificări de personal care afectează în mod semnificativ aplicarea controlului,
 - (e) Dacă absența unei modificări într-un anumit control generează un risc ca urmare a modificării circumstanțelor și
 - (f) Riscurile de denaturare semnificativă și gradul de încredere acordat controlului. (A se vedea punctul A35)
14. Dacă auditorul intenționează să folosească probe de audit dintr-un audit precedent cu privire la eficacitatea operațională a controalelor specifice,

auditorul trebuie să stabilească relevanța și credibilitatea continuăe ale acelor probe prin obținerea unor probe de audit cu privire la măsura în care au avut loc modificări semnificative în acele controale, ulterior auditului precedent. Auditorul trebuie să obțină aceste probe prin efectuarea unor interviuri combinate cu observare sau inspecție, pentru a confirma înțelegerea acelor controale specifice, și:

- (a) Dacă au avut loc modificări care afectează relevanța continuă a probelor de audit din auditul precedent, auditorul trebuie să testeze controalele în cadrul auditului curent. (A se vedea punctul A36)
- (b) Dacă nu au avut loc astfel de modificări, auditorul trebuie să testeze controalele cel puțin o dată la fiecare al treilea audit și trebuie să testeze o parte dintre controale la fiecare audit, pentru a evita posibilitatea ca auditorul să testeze toate controalele pe care intenționează să se bazeze într-o singură perioadă auditată, fără a mai efectua vreo testare a controalelor în următoarele două perioade auditate. (A se vedea punctele A37–A39)

Controale ale riscurilor semnificative

15. Dacă auditorul ~~planifică~~ intenționează să se bazeze ~~testarea~~ pe controalele unui risc pe care auditorul l-a determinat drept risc semnificativ, acesta va testa respectivele controale în perioada curentă.

Evaluarea eficacității operaționale a controalelor

16. La evaluarea eficacității operaționale a controalelor ~~relevante~~ pe care auditorul intenționează să se bazeze, auditorul trebuie să evalueze dacă denaturările care au fost detectate prin procedurile de fond indică faptul că aceste controale nu funcționează în mod eficace. Totuși, absența denaturărilor detectate prin proceduri de fond nu furnizează probe de audit cu privire la eficacitatea controalelor corespunzătoare aserțiunii supuse testării. (A se vedea punctul A40)
17. Dacă sunt detectate abateri de la controalele pe care auditorul intenționează să se bazeze, auditorul trebuie să efectueze interviuri specifice pentru a înțelege aceste aspecte și consecințele lor potențiale și să stabilească dacă: (A se vedea punctul A41)
 - (a) Testele controalelor care au fost efectuate furnizează o bază adecvată pentru credibilitatea acordată acelor controale,
 - (b) Este necesară efectuarea unor teste suplimentare ale controalelor sau
 - (c) Este necesar ca riscurile ~~potențiale~~ de denaturare semnificativă să fie tratate utilizând proceduri de fond.

Proceduri de fond

18. Indiferent de riscurile de denaturare semnificativă evaluate, auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri de fond pentru fiecare clasă semni-

ficativă de tranzacții, sold al unui cont și prezentare de informații. (A se vedea punctele A42–A47)

19. Auditorul trebuie să analizeze dacă procedurile de confirmare externă urmează a fi efectuate drept proceduri de audit de fond. (A se vedea punctele A48–A51)

Proceduri de fond corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare

20. Procedurile de fond ale auditorului trebuie să includă următoarele proceduri de audit corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare:

- (a) Concordanța sau reconcilierea informațiilor din situațiile financiare cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora, inclusiv a informațiilor prezentate, indiferent dacă astfel de informații sunt obținute din registrul Cartea mare și din registrele auxiliare sau din afara acestora și
- (b) Examinarea înregistrărilor contabile semnificative și a altor ajustări efectuate în timpul procesului de întocmire a situațiilor financiare. (A se vedea punctul A52)

Proceduri de fond ca răspuns la riscurile semnificative

21. Dacă auditorul a stabilit că un risc de denaturare semnificativă evaluat la nivelul aserțiunilor este un risc semnificativ, auditorul trebuie să efectueze proceduri de fond care răspund în mod specific aceluși risc. Atunci când modul de abordare a unui risc semnificativ constă numai în proceduri de fond, acele proceduri trebuie să includă și teste de detaliu. (A se vedea punctul A53)

Plasarea în timp a procedurilor de fond

22. Dacă procedurile de fond se efectuează la o dată interimară, auditorul trebuie să acopere perioada rămasă prin efectuarea:

- (a) unor proceduri de fond, combinate cu teste ale controalelor pentru perioada care a urmat datei interimare sau
- (b) dacă auditorul consideră că acest lucru este suficient, doar a procedurilor de fond suplimentare,

care asigură o bază rezonabilă pentru extinderea concluziilor auditului de la data interimară până la sfârșitul perioadei. (A se vedea punctele A54–A57)

23. Dacă, la o dată interimară, sunt detectate denaturări la care auditorul nu se aștepta în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să evalueze dacă este necesară modificarea evaluării aferente a riscului și a naturii, plasării în timp și amplitudinii planificate ale procedurilor de fond care acoperă perioada rămasă. (A se vedea punctul A58)

Caracterul adecvat al prezentării situațiilor financiare

24. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit pentru a evalua dacă prezentarea generală a situațiilor financiare este în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Pentru a realiza această evaluare, auditorul trebuie să analizeze dacă situațiile financiare sunt prezentate într-o manieră care să reflecte corespunzător:

- Clasificarea și descrierea informațiilor financiare și a tranzacțiilor, evenimentelor și condițiilor ce stau la baza acestora și
- Prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare. (A se vedea punctul A59)

Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare ale probelor de audit

25. Pe baza procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute, auditorul trebuie să evalueze, înainte de finalizarea auditului, dacă evaluările riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor rămân adecvate. (A se vedea punctele A60–A61)
26. Auditorul trebuie să concluzioneze dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate. La formarea unei opinii, auditorul trebuie să ia în considerare toate probele de audit relevante, indiferent dacă acestea par a corobora aserțiunile din situațiile financiare sau par a le contrazice. (A se vedea punctul A62)
27. Dacă auditorul nu a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la referitoare la o aserțiune semnificativă din situațiile financiare relevantă despre o clasă de tranzacții, sold al contului sau prezentare, auditorul trebuie să încerce să obțină probe suplimentare de audit. Dacă auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau să se declare imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare.

Documentația

28. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:³²
 - (a) Răspunsurile generale pentru tratarea riscurilor de denaturare semnificativă evaluate la nivelul situațiilor financiare, precum și natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit efectuate,
 - (b) Legătura dintre acele proceduri și riscurile evaluate la nivelul aserțiunilor și
 - (c) Rezultatele procedurilor de audit, inclusiv concluziile în cazul în care acestea nu sunt altfel clare. (A se vedea punctul A63)
29. Dacă auditorul intenționează să utilizeze probele de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor, obținute în cadrul auditurilor precedente, auditorul trebuie să includă în documentația de audit concluziile formulate cu privire la credibilitatea acestor controale care au fost testate într-un audit anterior.
30. Documentația auditorului trebuie să demonstreze faptul că informațiile folosite în situațiile financiare sunt în concordanță sau sunt reconciliate cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora, inclusiv informațiile prezentate, indiferent dacă astfel de informații sunt obținute din registrul Cartea mare și din registrele auxiliare sau din afara lor.

32 ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8–11 și A6.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Răspunsuri generale (A se vedea punctul 5)

A1. Răspunsurile generale care tratează riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul situațiilor financiare pot include:

- Evidențierea necesității menținerii scepticismului profesional de către echipa misiunii.
- Desemnarea unor angajați cu mai multă experiență sau a unora cu aptitudini speciale ori utilizarea unor experți.
- ~~Asigurarea unui grad mai mare de supraveghere~~ Modificări aduse naturii, plasării în timp și amplitudinii coordonării și supervizării membrilor echipei de misiune și revizuirii activității efectuate.
- Încorporarea unor elemente suplimentare de imprevizibilitate la selectarea procedurilor suplimentare de audit care vor fi efectuate.
- Modificări aduse strategiei generale de audit, așa cum prevede ISA 300, sau proceduri de audit planificate și pot include modificări privind:
 - Determinarea de către auditor a pragului de semnificație funcțional, în conformitate cu ISA 320.
 - Planurile auditorului de a testa eficacitatea operațională a controalelor și caracterul convingător al probelor de audit necesare pentru a sprijini credibilitatea planificată acordată eficacității operaționale a controalelor, în special când sunt identificate deficiențe în mediul de control sau în activitățile de monitorizare ale entității.
 - Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de fond. De exemplu, poate fi adecvată efectuarea procedurilor de fond la, sau aproape de, data situațiilor financiare când riscul de denaturare semnificativă este evaluat ca fiind mai ridicat.
- ~~Efectuarea unor modificări generale în ceea ce privește natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit, de exemplu: aplicarea procedurilor de fond la sfârșitul perioadei, nu la o dată interimară; sau modificarea naturii procedurilor de audit în vederea obținerii de probe de audit mai convingătoare.~~

A2. Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și, în consecință, a răspunsurilor generale ale auditorului este afectată de înțelegerea de către auditor a mediului de control. Un mediu de control eficace îi poate permite auditorului să aibă mai multă încredere în controlul intern și în credibilitatea probelor de audit generate intern în cadrul entității și, astfel, îi permite auditorului, de exemplu, să efectueze unele proceduri de audit la o dată interimară, și nu la sfârșitul perioadei. Deficiențele în mediul de control au, totuși, efectul opus; de exemplu, auditorul poate reacționa la un mediu de control ineficace prin:

- Efectuarea mai multor proceduri de audit mai degrabă la sfârșitul perioadei decât la o dată interimară.
- Obținerea mai multor probe de audit utilizând proceduri de fond.
- Creșterea numărului de locații care urmează a fi incluse în aria de aplicare a auditului.

A3. În consecință, astfel de considerente au un efect semnificativ asupra abordării generale a auditorului, de exemplu, un accent asupra procedurilor de fond (abordare de fond) sau o abordare care utilizează atât teste ale controalelor, cât și proceduri de fond (abordare combinată).

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunilor

Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit (A se vedea punctul 6)

A4. Evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă identificate la nivelul aserțiunilor asigură o bază pentru determinarea abordării adecvate de audit pentru elaborarea și efectuarea procedurilor suplimentare de audit. De exemplu, auditorul poate stabili că:

- (a) Doar prin efectuarea testelor controalelor auditorul poate obține un răspuns eficace la riscurile de denaturare semnificativă evaluate pentru o anumită aserțiune,
- (b) Efectuarea doar a procedurilor de fond este adecvată pentru o anumită aserțiune și, astfel, auditorul exclude efectul controalelor din evaluarea ~~relevantă a riscului~~ riscului de denaturare semnificativă. Motivul posibil este că ~~procedurile auditorului de evaluare a riscului nu au identificat niciun control eficace relevant pentru acea aserțiune sau pentru că testarea controalelor ar fi inefficientă și~~ auditorul nu a identificat un risc pentru care doar procedurile de fond nu pot furniza probe de audit suficiente și adecvate și, în concluzie, nu sunt prevăzute pentru testarea eficacității operaționale a controalelor. Prin urmare, se poate ca auditorul să nu ~~intenționează să se bazeze pe planificarea să testeze eficacitatea operațională a~~ controalelor la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond sau
- (c) O abordare eficace este reprezentată de abordarea combinată în care se utilizează atât teste ale controalelor, cât și proceduri de fond.

Auditorul nu trebuie să conceapă și să efectueze proceduri suplimentare de audit când evaluarea riscului de denaturare semnificativă este sub nivelul acceptabil de scăzut. Totuși, așa cum prevede punctul 18, indiferent de abordarea selectată și riscul de denaturare semnificativă evaluat, auditorul elaborează și efectuează proceduri de fond pentru fiecare clasă semnificativă de tranzacții, sold al contului și prezentare de informații.

A5. Natura unei proceduri de audit se referă la scopul său (mai exact, test al controalelor sau procedură de fond) și la tipul său (mai exact, inspecție, observare,

intervieware, confirmare, recalculare, repetarea executării sau procedură analitică). Natura procedurii de audit este foarte importantă pentru stabilirea de răspunsuri la riscurile evaluate.

- A6. Plasarea în timp a unei proceduri de audit se referă la data la care aceasta este efectuată ori la perioada sau data la care se referă probele de audit.
- A7. Amplasarea unei proceduri de audit se referă la cantitatea care va fi efectuată, de exemplu, dimensiunea unui eșantion sau numărul de observări al unei activități de control.
- A8. Elaborarea și efectuarea procedurilor suplimentare de audit, ale căror natură, plasare în timp și amplasare se bazează pe riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunilor sau vin ca răspuns la acestea asigură o legătură clară între procedurile suplimentare de audit ale auditorului și evaluarea riscului.

Furnizarea de răspunsuri la riscurile evaluate la nivelul aserțiunilor (A se vedea punctul 7(a))

Natura

- A9. ISA 315 (Revizuit în 2019) solicită ca evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor să fie efectuată prin evaluarea riscului inerent și a riscului de control. Auditorul evaluează riscul inerent prin tratarea probabilității și magnitudinii unei denaturări, ținând cont de modul și gradul în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea de denaturare a aserțiunilor relevante.³³ Riscurile evaluate de auditor, inclusiv motivele acelor riscuri evaluate, pot afecta atât tipurile de proceduri de audit care vor fi efectuate, cât și combinarea acestora. De exemplu, în cazul în care un risc este evaluat drept ridicat, auditorul poate confirma, cu cealaltă parte implicată în contract, exhaustivitatea termenilor unui contract, în plus față de inspectarea documentului. Mai mult, anumite proceduri de audit pot fi mai potrivite pentru anumite aserțiuni decât pentru altele. De exemplu, în legătură cu veniturile, testele controalelor ar putea fi cele mai potrivite ca răspuns la riscul evaluat de denaturare semnificativă a aserțiunii privind exhaustivitatea, pe când procedurile de fond ar putea fi mai potrivite ca reacție la riscul evaluat de denaturare semnificativă a aserțiunii privind apariția.
- A10. Motivele care stau la baza unei evaluări a riscului sunt relevante pentru stabilirea naturii procedurilor de audit. De exemplu, dacă un risc evaluat este mai scăzut datorită caracteristicilor particulare ale unei clase de tranzacții, fără a lua în considerare controalele aferente, atunci auditorul poate stabili faptul că doar procedurile analitice de fond furnizează probe de audit suficiente și adecvate. Pe de altă parte, dacă riscul evaluat este mai scăzut deoarece datorită controalelor interne auditorul planifică să testeze eficacitatea operațională a controalelor, iar auditorul intenționează să folosească drept bază a procedurilor de fond acea evaluare scăzută, atunci auditorul efectuează teste ale acelor

33 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctele 31 și 34

controale, conform cerințelor de la punctul 8 (a). Aceasta ar putea fi situația, de exemplu, pentru o clasă de tranzacții cu caracteristici rezonabil de uniforme și non-complexe, care sunt procesate și controlate în mod curent de sistemul informațional al entității.

Plasarea în timp

- A11. Auditorul poate efectua teste ale controalelor sau proceduri de fond la o dată interimară sau la sfârșitul perioadei. Cu cât este mai mare riscul de denaturare semnificativă, cu atât este mai probabil ca auditorul să decidă că este mai eficace să efectueze proceduri de fond mai aproape de sau la sfârșitul perioadei decât la o dată inițială ori să efectueze proceduri de audit în mod inopinat sau la momente imprevizibile (de exemplu, efectuarea în mod inopinat de proceduri de audit la adrese selectate). Acest lucru este relevant îndeosebi atunci când se analizează răspunsul la riscurile de fraudă. De exemplu, auditorul poate ajunge la concluzia că procedurile de audit prin care se extind concluziile de audit de la o dată interimară până la sfârșitul perioadei nu ar fi eficace în cazul în care au fost identificate riscuri de denaturare sau manipulare intenționată.
- A12. Pe de altă parte, efectuarea procedurilor de audit înainte de sfârșitul perioadei ar putea ajuta auditorul la identificarea aspectelor semnificative din faza inițială a auditului, și, în consecință, la rezolvarea lor cu ajutorul conducerii sau la elaborarea unei abordări eficace de audit pentru a trata astfel de aspecte.
- A13. În plus, anumite proceduri de audit pot fi efectuate numai la sau după sfârșitul perioadei, de exemplu:
- Concordanța sau reconcilierea informațiilor din situațiile financiare cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora, inclusiv a informațiilor prezentate, indiferent dacă astfel de informații sunt obținute din registrul Cartea mare și din registrele auxiliare sau din afara acestora;
 - Examinarea ajustărilor efectuate în timpul procesului de întocmire a situațiilor financiare și
 - Proceduri pentru a răspunde la riscul ca, la sfârșitul perioadei, entitatea să se fi implicat în contracte neadecvate de vânzări sau ca tranzacțiile să nu fi fost finalizate.
- A14. Alți factori relevanți care influențează analizarea de către auditor a momentului în care se efectuează procedurile de audit includ următoarele:
- Mediul de control.
 - Momentul în care sunt disponibile informațiile relevante (de exemplu, faptul că fișierele electronice ar putea fi ulterior suprascrise sau procedurile ce trebuie observate pot avea loc numai la anumite momente).
 - Natura riscului (de exemplu, dacă există riscul ca veniturile să fie supraevaluate pentru a îndeplini unele așteptări privind rezultatele, prin crearea ulterioară a unor contracte false de vânzări, auditorul ar putea dori să examineze contractele disponibile la data sfârșitului perioadei).

- Perioada sau data la care se referă probele de audit.
- Plasarea în timp a întocmirii situațiilor financiare, îndeosebi pentru acele prezentări de informații care furnizează explicații suplimentare cu privire la sumele înregistrate în situația poziției financiare, în situația rezultatului global, în situația modificărilor capitalurilor proprii sau în situația fluxurilor de trezorerie.

Amploarea

- A15. Amploarea unei proceduri de audit considerată necesară este stabilită după analizarea pragului de semnificație, a riscurilor evaluate și a gradului de asigurare pe care auditorul intenționează să îl obțină. În cazul în care se atinge un singur scop printr-o combinație de proceduri, amploarea fiecărei proceduri este analizată separat. În general, amploarea procedurilor de audit crește pe măsură ce crește riscul de denaturare semnificativă. De exemplu, ca răspuns la riscul evaluat de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, poate fi adecvată creșterea dimensiunii eșantionului sau efectuarea unor proceduri analitice de fond la un nivel mai detaliat. Totuși, creșterea amplitudinii unei proceduri de audit este eficace numai dacă procedura de audit în sine este relevantă pentru riscul specific.
- A16. Utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator (CAAT) ar putea asigura o testare mai pe larg a tranzacțiilor electronice și a fișelor de cont, care ar putea fi utilă atunci când auditorul decide să modifice amploarea testării, de exemplu, ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. Astfel de tehnici pot fi utilizate pentru a selecta eșantioane de tranzacții din fișiere electronice cheie, pentru a sorta tranzacțiile cu caracteristici specifice sau pentru a testa o populație întreagă, și nu doar un eșantion.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A17. Pentru auditurile entităților din sectorul public, mandatul de audit și orice alte cerințe speciale privind auditul pot afecta analiza auditorului cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit.

Considerente specifice entităților mici

- A18. În cazul entităților foarte mici, este posibil să nu existe multe ~~activități de control~~ care să poată fi identificate de auditor sau măsura în care gradul de documentare al entității cu privire la existența și operarea lor poate fi limitată. În astfel de cazuri, ar putea fi mai eficient pentru auditor să efectueze proceduri suplimentare de audit care sunt în primul rând proceduri de fond. Totuși, în unele cazuri rare, absența ~~activităților de control~~ sau a ~~altor~~ componentelor ale sistemului de control intern ar putea să facă imposibilă obținerea de probe de audit suficiente și adecvate.

Evaluări mai extinse ale riscurilor (A se vedea punctul 7(b))

- A19. Pentru obținerea unor probe de audit mai convingătoare datorate evaluării unui risc mai ridicat, auditorul poate mări cantitatea de probe sau poate obține

probe mai relevante sau mai credibile, punând accentul, de exemplu, pe obținerea probelor de la terțe părți sau obținând probe ce pot fi coroborate din mai multe surse independente.

Teste ale controalelor

Elaborarea și efectuarea de teste ale controalelor (A se vedea punctul 8)

- A20. Testele controalelor se efectuează numai asupra acelor controale despre care auditorul a stabilit că sunt elaborate corespunzător pentru a preveni sau detecta și corecta o denaturare semnificativă la nivelul unei aserțiuni relevante, și auditorul planifică să testeze aceste controale. În cazul în care au fost utilizate controale substanțial diferite, la momente diferite în timpul perioadei auditate, fiecare este luat în considerare separat.
- A21. Testarea eficacității operaționale a controalelor este diferită de înțelegerea controalelor și de evaluarea elaborării și implementării acestora. Totuși, se folosesc aceleași tipuri de proceduri de audit. Astfel, auditorul poate decide că este eficient să testeze eficacitatea operațională a controalelor concomitent cu evaluarea proiectării lor și cu stabilirea măsurii în care acestea au fost implementate.
- A22. Mai mult, este posibil ca, deși unele proceduri de evaluare a riscului să nu fi fost elaborate în mod specific ca teste ale controalelor, acestea să poată, totuși, furniza probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor și, în consecință, să poată servi drept teste ale controalelor. De exemplu, procedurile auditorului de evaluare a riscului ar fi putut să includă:
- Intervievări cu privire la modul de utilizare a bugetelor de către conducere.
 - Observarea modului în care conducerea compară cheltuielile lunare cuprinse în buget cu cele efective.
 - Rapoarte de inspecție cu privire la investigarea variațiilor dintre sumele cuprinse în buget și cele efective.

Aceste proceduri de audit furnizează cunoștințe despre modul în care sunt elaborate politicile entității de întocmire a bugetului și măsura în care acestea au fost implementate, dar ar putea, de asemenea, să furnizeze probe de audit cu privire la eficacitatea funcționării politicilor de întocmire a bugetului în ceea ce privește prevenirea sau detectarea denaturărilor semnificative la clasificarea cheltuielilor.

- A23. În plus, auditorul poate elabora teste ale controalelor care urmează să fie efectuate în paralel cu un test de detaliu cu privire la aceeași tranzacție. Deși scopul unui test al controalelor este diferit de scopul unui test de detaliu, ambele pot fi realizate în același timp prin efectuarea testului controalelor și a testului de detaliu cu privire la aceeași tranzacție, cunoscut și drept test cu scop dual. De exemplu, auditorul ar putea elabora un test, și evalua rezultatele acestuia, în vederea examinării unei facturi pentru a stabili dacă aceasta a fost

aprobată și pentru a furniza probe de audit de fond cu privire la o tranzacție. Un test cu scop dual este elaborat și evaluat prin examinarea separată a fiecărui scop al testului.

- A24. În unele cazuri, ar putea fi imposibil pentru auditor să elaboreze proceduri de fond eficace care să furnizeze prin ele însele probe de audit adecvate la nivelul aserțiunilor.³⁴ Acest lucru se poate întâmpla atunci când entitatea își desfășoară activitatea utilizând tehnologia informației și nu se produce sau nu se păstrează niciun fel de documentație a tranzacțiilor, alta decât cea prin sistemul IT. În astfel de cazuri, cerințele de la punctul 8 (b) impun auditorului să efectueze teste ale controalelor relevante care tratează riscul pentru care doar procedurile de fond nu pot furniza probe de audit suficiente și adecvate.

Probe de audit și gradul de credibilitate vizat (A se vedea punctul 9)

- A25. Poate fi urmărită atingerea unui nivel mai mare de asigurare cu privire la eficacitatea operațională a controalelor atunci când abordarea adoptată cuprinde în primul rând teste ale controalelor, în special în cazul în care nu este posibil sau practicabil să se obțină probe de audit suficiente și adecvate numai ca urmare a procedurilor de fond.

Natura și amploarea testelor controalelor

Alte proceduri de audit în combinație cu interviuarea (A se vedea punctul 10(a))

- A26. Doar interviuarea nu este suficientă pentru a testa eficacitatea operațională a controalelor. Prin urmare, se efectuează alte proceduri de audit în combinație cu interviuarea. Cu privire la acest aspect, interviuarea combinată cu inspecția sau cu repetarea executării controalelor ar putea furniza un grad mai mare de asigurare decât interviuarea sau observarea, de vreme ce observarea este pertinentă doar pentru momentul la care are loc.
- A27. Natura unui anumit control influențează tipul de procedură impus pentru a obține probe de audit cu privire la măsura în care controlul funcționa în mod eficace. De exemplu, dacă eficacitatea operațională este dovedită prin documentație, auditorul poate decide să o inspecteze pentru a obține probe de audit cu privire la eficacitatea operațională. Cu toate acestea, pentru alte controale, documentația ar putea să nu fie disponibilă sau să nu fie relevantă. De exemplu, documentația operațiunii ar putea să nu existe pentru unii factori din mediul de control, precum atribuirea autorității și responsabilității, sau pentru alte tipuri de ~~activități de controale~~, precum ~~activități de controalele automatizate efectuate de un calculator~~. În astfel de condiții, probele de audit cu privire la eficacitatea operațională pot fi obținute prin interviuare, în combinație cu alte proceduri de audit, precum observarea sau utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator.

Amploarea testelor controalelor

- A28. Atunci când este necesară obținerea unor probe de audit mai convingătoare cu privire la eficacitatea unui control, ar putea fi adecvat să se extindă amploarea

34 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 3330

testării controlului. Alături de gradul de credibilitate al controalelor, aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în determinarea amplitudinii testelor controalelor includ următoarele:

- Frecvența efectuării controlului de către entitate în timpul perioadei.
- Durata de timp din perioada auditată în care auditorul se bazează pe eficacitatea operațională a controlului.
- Rata preconizată de abatere de la un control.
- Relevanța și credibilitatea probelor de audit care urmează a fi obținute cu privire la eficacitatea operațională a controlului la nivelul aserțiunilor.
- Măsura în care probele de audit se obțin în urma testelor altor controale aferente aserțiunii.

ISA 530³⁵ conține îndrumări suplimentare privind amploarea testării.

A29. Datorită consecvenței implicite a procesării IT, ar putea să nu fie necesar să se extindă amploarea testării unui control automatizat. Se poate preconiza că un control automatizat va funcționa uniform, cu excepția cazului în care se modifică ~~programul~~ aplicația IT (inclusiv tabelele, fișierele sau alte date permanente utilizate de ~~program~~ aplicația IT). Odată ce auditorul stabilește faptul că un control automatizat funcționează așa cum s-a intenționat (ceea ce ar putea avea loc la momentul la care controlul este implementat inițial sau la o altă dată), auditorul poate lua în considerare efectuarea testelor pentru a stabili dacă acel control continuă să funcționeze eficace. Astfel de teste ~~ar putea~~ pot include testarea controalelor generale în tehnologia informației, aferente aplicației IT. Determinarea faptului că:

- ~~Nu se efectuează modificări ale programului fără ca acestea să facă obiectul controalelor adecvate privind modificarea programelor;~~
- ~~Se utilizează versiunea autorizată a programului pentru procesarea tranzacțiilor și~~
- ~~Alte controale generale relevante sunt eficace.~~

~~Astfel de teste ar putea include, de asemenea, stabilirea faptului că nu au fost efectuate modificări ale programelor, așa cum ar putea fi cazul atunci când entitatea utilizează pachete de aplicații software fără a le modifica sau întreține. De exemplu, auditorul poate inspecta evidența administrării securității IT pentru a obține probe de audit cu privire la faptul că nu a avut loc niciun acces neautorizat în timpul perioadei.~~

A29a. În mod similar, auditorul poate efectua teste ale controalelor care tratează riscurile de denaturare semnificativă cu privire la integritatea datelor entității sau totalitatea și corectitudinea rapoartelor generate de sistemul entității, sau care tratează riscurile de denaturare semnificativă pentru care doar procedurile de fond nu pot furniza probe de audit suficiente și adecvate. Aceste teste ale

35 ISA 530, Eșantionarea în audit

controalelor pot include teste ale controalelor generale în tehnologia informației, care tratează aspectele de la punctul 10(a). Într-un astfel de caz, se poate ca auditorul să nu fie nevoit să efectueze nicio testare ulterioară în vederea obținerii de probe de audit cu privire la aspectele de la punctul 10(a).

A29b. Când auditorul determină drept deficient un control general în tehnologia informației, acesta poate lua în considerare natura riscului(riscurilor) aferent(e) în urma utilizării tehnologiei informației, care a(au) fost identificat(e) în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019)³⁶ pentru a furniza baza pentru conceperea procedurilor suplimentare de către auditor, care să trateze riscul de denaturare semnificativă evaluat. Aceste proceduri pot trata determinarea următoarelor situații:

- Riscul(urile) aferent(e) în urma utilizării tehnologiei informației a avut loc. De exemplu, dacă utilizatorii au acces neautorizat la o aplicație IT (dar nu pot accesa sau modifica intrările în sistem care identifică accesul), auditorul poate inspecta logările în sistem pentru a obține probe de audit că acei utilizatori nu au accesat aplicația IT în timpul perioadei.
- Există și alte controale generale în tehnologia informației, alternative sau redundante, sau alte tipuri de controale, care tratează riscul(urile) aferent(e) în urma utilizării tehnologiei informației. În acest caz, auditorul poate identifica astfel de controale (dacă nu au fost deja identificate) și, prin urmare, să evalueze proiectarea lor, să determine dacă au fost implementate și să efectueze teste ale eficacității lor operaționale. De exemplu, dacă un control general în tehnologia informației, referitor la accesul utilizatorilor, este deficient, entitatea poate dispune de un control alternativ, prin care conducerea IT revizuieste periodic rapoartele privind accesul utilizatorilor finali. Circumstanțele în care un control al aplicației poate trata un risc generat de utilizare a tehnologiei informației poate include situația în care informațiile ce pot fi afectate de deficiența unui control general în tehnologia informației pot fi reconcilate cu surse externe (precum o situație bancară) sau surse interne, neafectate de deficiența controlului general în tehnologia informației (precum o aplicație IT separată sau o sursă de date).

Testarea controalelor indirecte (A se vedea punctul 10(b))

A30. În anumite situații, poate fi necesară obținerea unor probe de audit care să justifice funcționarea eficace a controalelor indirecte (precum controale generale în tehnologiei informației). Așa cum se explică la punctele A29 - A29b, controalele generale în tehnologiei informației se poate să fi fost identificate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019) datorită sprijinului lor în eficacitatea operațională a controalelor automatizate sau în menținerea integrității informațiilor utilizate în raportarea financiară a entității, inclusiv a rapoartelor generate de sistem. Cerința de la punctul 10(b) recunoaște că se

36 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 26(c)(i)

poate ca auditorul să fi testat deja anumite controale indirecte pentru a trata aspectele de la punctul 10(a). De exemplu, atunci când auditorul decide să testeze eficacitatea revizuirii de către un utilizator a rapoartelor privind excepțiile ce detaliază vânzările care depășesc limitele de credit autorizate, revizuirea de către utilizator și monitorizarea aferentă constau în controlul care are relevanță directă pentru auditor. Controalele asupra corectitudinii informațiilor din rapoarte (de exemplu, controalele generale ale sistemelor informatice) sunt descrise drept controale „indirecte”.

~~A31. Datorită consecvenței implicite a procesării IT, probele de audit cu privire la implementarea unui control automatizat al aplicațiilor, atunci când este luat în considerare în combinație cu probele de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor generale ale entității (în special controalele modificărilor), pot furniza, de asemenea, probe de audit substanțiale cu privire la eficacitatea operațională a acestuia.~~

Plasarea în timp a testelor controalelor

Perioada de credibilitate preconizată (A se vedea punctul 11)

A32. Probele de audit care se referă numai la un moment specific ar putea fi suficiente pentru scopul auditorului, de exemplu, atunci când se testează controalele asupra inventarului fizic al entității la sfârșitul perioadei. Dacă, pe de altă parte, auditorul intenționează să se bazeze pe un control pentru o anumită perioadă, sunt adecvate testele care au capacitatea de a furniza probe de audit cu privire la funcționarea eficace a aceluși control la anumite momente relevante din timpul acelei perioade. Astfel de teste pot include teste ale controalelor aferente procesului de monitorizare și a sistemului de controale interne de către entitate.

Utilizarea probelor de audit obținute în timpul unei perioade interimare (A se vedea punctul 12(b))

A33. Factorii relevanți pentru stabilirea probelor suplimentare de audit care trebuie obținute cu privire la controalele care funcționau în timpul perioadei rămase după perioada interimară includ:

- Importanța riscurilor de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunilor.
- Controalele specifice care au fost testate în timpul perioadei interimare și modificările semnificative ale acestora după momentul în care au fost testate, inclusiv modificări ale sistemului informațional, ale proceselor și ale personalului.
- Măsura în care s-au obținut probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a acelor controale.
- Durata perioadei rămase.
- Măsura în care auditorul intenționează să reducă procedurile suplimentare de fond, pe baza credibilității controalelor.

- Mediul de control.

A34. Se pot obține probe suplimentare de audit, de exemplu, prin extinderea testelor controalelor asupra perioadei rămase sau prin testarea monitorizării controalelor de către entitate.

Utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare (A se vedea punctul 13)

A35. În anumite circumstanțe, probele de audit obținute din auditurile anterioare ar putea furniza probe de audit atunci când auditorul efectuează proceduri de audit pentru a stabili continuitatea relevanței și credibilității acestora. De exemplu, la efectuarea unui audit anterior, auditorul ar fi putut determina faptul că un control automatizat funcționa așa cum a fost prevăzut. Auditorul poate obține probe de audit pentru a stabili dacă au fost efectuate modificări ale controalelor automatizate care afectează funcționarea lor eficace continuă prin, de exemplu, interviuarea conducerii și inspecția registrelor, pentru a identifica ce controale au fost modificate. Analiza probelor de audit cu privire la aceste modificări ar putea justifica fie creșterea, fie scăderea cantității preconizate de probe de audit care vor fi obținute în perioada curentă, cu privire la eficacitatea operațională a controalelor.

Controale care s-au modificat de la auditurile anterioare (A se vedea punctul 14(a))

A36. Modificările ar putea afecta relevanța și credibilitatea probelor de audit obținute în auditurile anterioare, astfel încât nu ar mai constitui o bază pentru credibilitatea continuă. De exemplu, este posibil ca modificările unui sistem, efectuate pentru a-i permite unei entități să primească un raport nou din partea sistemului, să nu afecteze relevanța probelor de audit din auditul anterior; totuși, o modificare ce are ca efect acumularea sau calcularea în mod diferit a datelor afectează relevanța acestora

Controale care nu s-au modificat de la auditurile anterioare (A se vedea punctul 14(b))

A37. Decizia auditorului de a se baza pe probele de audit obținute în auditurile anterioare pentru controale care:

- (a) nu s-au modificat de când au fost testate ultima oară și
- (b) nu sunt controale care reduc un risc semnificativ.

este un aspect care ține de raționamentul profesional. În plus, perioada de timp până la retestarea acestor controale este, de asemenea, un aspect ce ține de raționamentul profesional, dar punctul 14 (b) prevede faptul că retestarea trebuie efectuată cel puțin o dată la trei ani.

A38. În general, cu cât este mai mare riscul de denaturare semnificativă sau cu cât este mai mare gradul de credibilitate acordat controalelor, cu atât este mai probabil ca perioada scursă, dacă există, să fie mai scurtă. Factorii care ar putea duce la micșorarea perioadei de retestare a unui control, sau care ar putea avea ca rezultat lipsa încrederii în probele de audit obținute în auditurile anterioare, includ următoarele:

- Un mediu de control deficitar.
- O deficiență în procesul entității de Mmonitorizare a defecitară sistemului de controalele intern.
- Un element manual semnificativ în ~~af~~erent controalele ~~re~~levante.
- Modificări ale personalului, care afectează semnificativ aplicarea controlului.
- Modificarea circumstanțelor care indică necesitatea efectuării unor modificări la nivelul controlului.
- Controale generale deficitare ale sistemelor informatice.

A39. În cazul în care există mai multe controale pentru care auditorul intenționează să se bazeze pe probe de audit obținute în audituri anterioare, testarea unei părți din acele controale, în cadrul fiecărui audit, permite obținerea de informații ce pot fi coroborate cu privire la eficacitatea continuă a mediului de control. Acest lucru contribuie la decizia auditorului de a se baza sau nu pe probele de audit obținute în auditurile anterioare.

Evaluarea eficacității operaționale a controalelor (A se vedea punctele 16–17)

- A40. O denaturare semnificativă detectată în urma procedurilor auditorului este un indicator important al existenței unei deficiențe semnificative în controlul intern.
- A41. Conceptul de eficacitate a funcționării controalelor recunoaște faptul că pot avea loc unele abateri în modul în care sunt aplicate controalele de către entitate. Abaterile de la controalele prescrise ar putea fi cauzate de factori precum modificări la nivelul personalului-cheie, fluctuații sezoniere semnificative în volumul tranzacțiilor și eroarea umană. Rata detectată a abaterii, în special în comparație cu rata preconizată, poate indica faptul că acel control nu poate fi luat în considerare ca bază pentru reducerea riscului de la nivelul aserțiunilor la cel evaluat de auditor.

Proceduri de fond (A se vedea punctele 6, 18)

A42. Punctul 18 prevede faptul că auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri de fond pentru fiecare clasă semnificativă de tranzacții, sold al contului și prezentare, ~~indiferent de riscurile de denaturare semnificativă evaluate.~~ Pentru clasele semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări, se poate ca procedurile de fond să fi fost deja efectuate deoarece punctul 6 solicită ca auditorul să proiecteze și efectueze proceduri suplimentare de audit ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunii. În consecință, se solicită ca procedurile de fond să fie proiectate și efectuate în conformitate cu punctul 18:

- Când procedurile suplimentare de audit aferente claselor semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări, proiectate și efectuate în conformitate cu punctul 6, nu au inclus proceduri de fond, sau

- Pentru fiecare clasă de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări care nu este o clasă semnificativă de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări, dar care a fost determinată drept semnificativă în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019).³⁷

Această cerință reflectă faptul că: (a) evaluarea riscului de către auditor ține de aplicarea raționamentului și, astfel, ar putea să nu identifice toate riscurile de denaturare semnificativă și (b) există limitări inerente în ale controalelor~~intern~~.

A42a. Nu se prevede testarea tuturor asertiunilor aferente unei clase semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări. Mai degrabă, în proiectarea procedurilor de fond care urmează a fi efectuate, analiza auditorului cu privire la asertiunea(asertiunile) în care există o posibilitate rezonabilă ca denaturarea să fie semnificativă, dacă ar avea loc o denaturare, poate ajuta la identificarea naturii, plasării în timp și amplitudinii adecvate a procedurilor ce urmează a fi efectuate.

Natura și amploarea procedurilor de fond

A43. În funcție de circumstanțe, auditorul poate stabili că:

- Efectuarea doar a procedurilor analitice de fond va fi suficientă pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut. De exemplu, atunci când evaluarea riscului de către auditor este justificată de probele de audit obținute în urma testelor controalelor.
- Sunt adecvate numai testele de detaliu.
- Cel mai bun răspuns la riscurile evaluate este o combinație între procedurile analitice de fond și testele de detaliu.

A44. Procedurile analitice de fond sunt în general aplicabile în măsură mai mare în cazul volumelor mari de tranzacții care tind să fie previzibile în timp. ISA 520³⁸ stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la aplicarea procedurilor analitice în timpul unui audit.

A45. ~~Natura~~ Evaluarea riscului și a sau natura asertiunii sunt relevante pentru elaborarea testelor de detaliu. De exemplu, testele de detaliu legate de existența sau apariția asertiunii ar putea implica selectarea unora dintre elementele unei valori cuprinse într-o situație financiară și obținerea de probe de audit relevante. Pe de altă parte, testele de detaliu cu privire la asertiunea referitoare la exhaustivitate pot presupune selectarea unora dintre elementele care se preconizează a fi incluse în valoarea relevantă cuprinsă în situația financiară și investigarea măsurii în care acestea sunt incluse.

A46. Din cauza faptului că evaluarea riscului de denaturare semnificativă ia în considerare controalele~~intern~~ pe care auditorul planifică să le testeze, poate fi necesară extinderea amplitudinii procedurilor de fond, în cazul în care

37 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 36.

38 ISA 520, Proceduri analitice.

rezultatele testelor controalelor sunt nesatisfăcătoare. Totuși, creșterea amplitudinii unei proceduri de audit este adecvată numai dacă procedura de audit în sine este relevantă pentru riscul specific.

- A47. La elaborarea testelor de detaliu, amploarea testării este de obicei stabilită în funcție de dimensiunea eșantionului. Totuși, alte aspecte sunt de asemenea relevante, inclusiv dacă este mai eficient să se utilizeze alte modalități de testare selective. A se vedea ISA 500.³⁹

Examinarea necesității efectuării procedurilor de confirmare externă (A se vedea punctul 19)

- A48. Procedurile de confirmare externă sunt relevante în mod frecvent în evaluarea aserțiunilor asociate soldurilor conturilor și elementelor acestora, dar nu trebuie restricționate doar la aceste elemente. De exemplu, auditorul poate solicita confirmări externe cu privire la termenii contractuali, contracte sau tranzacții între o entitate și alte părți. Proceduri de confirmare externă pot fi, de asemenea, efectuate pentru a obține probe cu privire la absența anumitor condiții. De exemplu, o solicitare ar putea urmări confirmarea faptului că nu există „acorduri secundare” care ar putea fi relevante pentru aserțiunea entității referitoare la limita veniturilor. Alte situații în care procedurile externe ar putea oferi probe de audit relevante ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate includ:

- Soldurile conturilor bancare și alte informații relevante în relațiile cu băncile.
- Soldurile conturilor de creanțe și termenele acestora.
- Stocuri deținute de terțe părți și păstrate în antrepozite vamale pentru procesare sau în regim de consignație.
- Acte care atestă titlurile de proprietate, deținute de avocați sau reprezentanți financiari pentru a fi păstrate în siguranță sau drept garanție.
- Investiții deținute de terțe părți pentru a fi păstrate în siguranță sau achiziționate de la brokeri, dar încă nelivrate la data bilanțului.
- Sume datorate creditorilor, inclusiv termenele de plată relevante și prevederi restrictive.
- Soldurile conturilor de datorii și termenele acestora.

- A49. Deși confirmările externe pot oferi probe de audit relevante în legătură cu anumite aserțiuni, există anumite aserțiuni pentru care confirmările externe oferă mai puține probe de audit relevante. De exemplu, confirmările externe oferă mai puține probe de audit relevante în ceea ce privește posibilitatea de recuperare a soldurilor conturilor de creanțe decât în ceea ce privește existența acestora.

39 ISA 500, *Probe de audit*, punctul 10.

A50. Auditorul poate determina că procedurile de confirmare externă efectuate într-un anumit scop oferă posibilitatea de a obține probe de audit cu privire la alte aspecte. De exemplu, cererile de confirmare privind soldurile conturilor bancare includ deseori solicitări de informații relevante pentru alte aserțiuni aferente situațiilor financiare. Astfel de considerente ar putea influența decizia auditorului în legătură cu efectuarea procedurilor de confirmare externă.

A51. Factorii care îl pot ajuta pe auditor să stabilească necesitatea efectuării procedurilor de confirmare externă ca proceduri de audit de fond includ:

- Cunoștințele părții care efectuează confirmarea cu privire la subiectul specific – răspunsurile pot fi mai credibile dacă sunt furnizate de o persoană din cadrul părții care efectuează confirmarea și care deține cunoștințele necesare cu privire la informațiile confirmate.
- Capacitatea sau dorința părții căreia i se adresează cererea de confirmare de răspuns – de exemplu, partea care efectuează confirmarea:
 - Ar putea să nu accepte responsabilitatea de a răspunde la o cerere de confirmare,
 - Ar putea să considere că un răspuns este prea costisitor sau solicită prea mult timp,
 - Ar putea să fie îngrijorată de posibila răspundere legală asociată furnizării răspunsului,
 - Ar putea să contabilizeze tranzacțiile în alte monede sau
 - Ar putea să opereze într-un mediu în care răspunsul la o cerere de confirmare nu reprezintă un aspect semnificativ al operațiunilor zilnice.

În asemenea situații, părțile care furnizează confirmarea s-ar putea să nu răspundă, să ofere un răspuns incomplet sau să încerce să limiteze credibilitatea asociată răspunsului.

- Obiectivitatea părții căreia i se adresează cererea de confirmare – dacă partea care confirmă este o parte afiliată entității, răspunsurile primite la cererile de confirmare ar putea să fie mai puțin credibile.

Proceduri de fond corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare (A se vedea punctul 20)

A52. Natura, precum și amploarea procedurilor de fond ale auditorului corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare depind de natura și complexitatea procesului de raportare financiară al entității și de riscurile de denaturare semnificativă aferente.

Proceduri de fond ca răspuns la riscurile semnificative (A se vedea punctul 21)

A53. Punctul 21 al prezentului ISA prevede ca auditorul să efectueze proceduri de fond care răspund în mod specific la riscurile pe care auditorul le-a stabilit

drept riscuri semnificative. Probele de audit reprezentate de confirmările externe primite direct de către auditor de la părțile care trebuie să furnizeze confirmarea îl pot ajuta pe acesta să obțină probe de audit cu un grad ridicat de credibilitate, de care auditorul are nevoie pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare. De exemplu, dacă auditorul descoperă că se pun presiuni asupra conducerii pentru a îndeplini așteptări legate de rezultate, ar putea exista riscul de supraevaluare a vânzărilor de către conducere prin recunoașterea neadecvată a veniturilor corespunzătoare unor acorduri de vânzare, ale căror clauze împiedică recunoașterea veniturilor, sau prin facturarea vânzărilor înainte de expediere. În aceste condiții, auditorul ar putea, de exemplu, să elaboreze proceduri de confirmare externă nu doar pentru a confirma sumele neîncasate, dar și pentru a confirma detaliile acordurilor de vânzare, inclusiv data, drepturile și termenul de livrare. Mai mult, auditorul poate considera eficient să suplimenteze astfel de proceduri de confirmare externă cu interviuarea personalului entității neimplicat în activități financiare cu privire la orice modificări ale acordurilor de vânzare și ale termenelor de livrare.

Plasarea în timp a procedurilor de fond (A se vedea punctele 22–23)

A54. În majoritatea cazurilor, probele de audit din procedurile de fond ale unui audit anterior oferă puține probe de audit sau nicio probă cu privire la perioada curentă. Există, totuși excepții, de exemplu, o opinie juridică, obținută în cadrul unui audit anterior, legată de structura unei securizări, față de care nu au apărut modificări, ar putea fi relevantă pentru perioada curentă. În astfel de cazuri, poate fi adecvat să se utilizeze probe de audit din procedurile de fond ale unui audit anterior, dacă acele probe și subiectul lor specific nu au fost modificate în mod fundamental și au fost efectuate proceduri de audit în timpul perioadei curente pentru a stabili continuitatea relevanței acestora.

Utilizarea probelor de audit obținute în timpul unei perioade interimare (A se vedea punctul 22)

A55. În unele situații, auditorul poate considera că este eficient să se efectueze proceduri de fond la o dată interimară și să compare și să reconcilieze informațiile cu privire la soldul de la sfârșitul perioadei cu informațiile comparabile de la data interimară, pentru:

- (a) A identifica sumele care par neobișnuite,
- (b) A investiga orice astfel de sume și
- (c) A efectua proceduri analitice de fond sau teste de detaliu pentru a testa perioada care a urmat datei interimare.

A56. Efectuarea procedurilor de fond la o dată interimară fără a efectua proceduri suplimentare la o dată ulterioară duce la creșterea riscului ca auditorul să nu detecteze denaturările care ar putea exista la sfârșitul perioadei. Acest risc crește pe măsură ce perioada rămasă se prelungește. Factori precum cei de mai jos ar putea influența decizia de a efectua proceduri de fond la o dată interimară:

- Mediul de control și alte controale ~~relevante~~.
- Disponibilitatea la o dată ulterioară a informațiilor necesare pentru procedurile auditorului.
- Scopul procedurii de fond.
- Riscul de denaturare semnificativă evaluat.
- Natura clasei de tranzacții sau a soldului contului și a aserțiunilor aferente.
- Capacitatea auditorului de a efectua proceduri de fond adecvate sau proceduri de fond combinate cu teste ale controalelor pentru a acoperi perioada rămasă cu scopul de a reduce riscul de nedetectare a denaturărilor care ar putea exista la sfârșitul perioadei.

A57. Factori precum cei de mai jos ar putea influența decizia de a efectua proceduri analitice de fond cu privire la perioada dintre data interimară și sfârșitul perioadei:

- Dacă soldurile la sfârșitul perioadei pentru clasele specifice de tranzacții sau solduri ale conturilor sunt previzibile, în mod rezonabil, din punct de vedere al valorii, semnificației relative și componenței.
- Dacă sunt adecvate procedurile entității de analizare și ajustare a acestor clase de tranzacții sau solduri ale conturilor la date interimare și de stabilire a încheierii exercițiilor contabile.
- Dacă sistemul informațional ~~relevant pentru raportarea financiară~~ va furniza informații privind soldurile de la sfârșitul perioadei și tranzacțiile din perioada rămasă, suficiente pentru a permite investigarea:
 - (a) Tranzacțiilor sau înregistrărilor neobișnuite importante (inclusiv a celor aproape de sfârșitul perioadei sau de la sfârșitul perioadei),
 - (b) Altor cauze de fluctuații semnificative sau fluctuații preconizate care nu au avut loc și
 - (c) Modificărilor din compoziția claselor de tranzacții sau a soldurilor conturilor.

Denaturări detectate la o dată interimară (A se vedea punctul 23)

A58. Atunci când auditorul ajunge la concluzia că natura, plasarea în timp sau amploarea planificate ale procedurilor de fond ce acoperă perioada rămasă trebuie modificate ca urmare a unor denaturări neașteptate, detectate la o dată interimară, astfel de modificări ar putea include extinderea sau repetarea, la sfârșitul perioadei, a procedurilor efectuate la data interimară.

Caracterul adecvat al prezentării situațiilor financiare (A se vedea punctul 24)

A59. Evaluarea prezentării, aranjării și conținutului situațiilor financiare într-o manieră adecvată include, de exemplu, luarea în considerare a terminologiei

utilizate conform cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil nivelului de detaliu furnizat, agregării și dezagregării sumelor și a bazelor pentru sumele prezentate.

Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare ale probelor de audit (A se vedea punctele 25–27)

A60. Un audit al situațiilor financiare este un proces cumulativ și iterativ. Pe măsură ce auditorul efectuează procedurile de audit planificate, probele de audit obținute l-ar putea determina pe auditor să modifice natura, plasarea în timp și amploarea altor proceduri de audit planificate. Este posibil ca în atenția auditorului să ajungă informații care diferă semnificativ de informațiile pe care s-a bazat evaluarea riscurilor. De exemplu:

- Amploarea denaturărilor detectate de auditor prin efectuarea procedurilor de fond poate afecta raționamentul auditorului cu privire la evaluările riscului și poate indica o deficiență semnificativă în controlul intern.
- Auditorul poate lua cunoștință de anumite discrepanțe în înregistrările contabile ori de probe contradictorii sau de lipsa probelor.
- Procedurile analitice efectuate la nivelul general de revizuire al auditului pot indica un risc de denaturare semnificativă nerecunoscut anterior.

În astfel de circumstanțe, auditorul poate fi nevoit să reevalueze procedurile de audit planificate, pe baza unei analize revizuite a riscurilor de denaturare semnificativă evaluate pentru toate sau pentru unele și efectul asupra claselor semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații și aserțiunile lor aferente relevante. ISA 315 (Revizuit în 2019) conține îndrumări suplimentare cu privire la revizuirea evaluării riscului de către auditor.⁴⁰

A61. Auditorul nu poate presupune că un caz de fraudă sau eroare este un incident izolat. Astfel, analizarea modului în care detectarea unei denaturări afectează riscurile de denaturare semnificativă evaluate este importantă pentru determinarea măsurii în care evaluarea continuă să fie adecvată.

A62. Raționamentul auditorului cu privire la ceea ce constituie probe de audit suficiente și adecvate este influențat de factori precum:

- Importanța denaturării potențiale a aserțiunii și probabilitatea ca aceasta să aibă un efect semnificativ, individual sau cumulativ, asupra situațiilor financiare, alături de alte denaturări potențiale.
- Eficacitatea răspunsurilor conducerii și a controalelor ca răspuns la riscuri.
- Experiența câștigată în timpul auditurilor anterioare cu privire la denaturări potențiale similare.

40 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 3734

- Rezultatele procedurilor de audit efectuate, inclusiv dacă astfel de proceduri de audit au identificat cazuri specifice de fraudă sau eroare.
- Sursa și credibilitatea informațiilor disponibile.
- Concludența probelor de audit.
- Înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și inclusiv a sistemului de control~~ului~~ intern al entității.

Documentația (A se vedea punctul 28)

A63. Forma și amploarea documentației de audit este un aspect ce ține de raționamentul profesional și sunt influențate de natura, dimensiunea și complexitatea entității și a sistemului său de control~~ului~~ său intern, de disponibilitatea informațiilor furnizate de către entitate și de metodologia de audit și tehnologia utilizată pe parcursul auditului.

ISA 500, Probe de audit

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Probe de audit suficiente și adecvate (A se vedea punctul 6)

A1. Probele de audit sunt necesare pentru a sprijini opinia și raportul auditorului. Acestea sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, prin intermediul procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului. Acestea pot, totuși, include și informații obținute din alte surse, precum auditurile anterioare (cu condiția ca auditorul să fi evaluat dacă aceste informații rămân relevante și credibile ca probe de audit pentru auditul curent⁴¹ determinat dacă au avut loc modificări de la data auditului anterior, care ar putea afecta relevanța acestuia pentru auditul curent) sau procedurile de control al calității ale unei firme, efectuate pentru acceptarea sau continuarea relației cu clientul. De asemenea, registrele contabile ale entității și alte surse din interiorul entității reprezintă o sursă importantă de probe de audit. Este posibil ca informațiile care pot fi utilizate drept probe de audit să fi fost întocmite utilizând activitatea unui expert al conducerii sau să fi fost obținute dintr-o sursă externă de informații. Probele de audit cuprind atât informații care susțin și confirmă aserțiunile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de aserțiuni. În plus, în anumite cazuri, absența informațiilor (de exemplu, refuzul conducerii de a furniza o declarație solicitată) este utilizată de către auditor și, în consecință, aceasta constituie, de asemenea, o probă de audit.

...

Proceduri de audit pentru obținerea probelor de audit

...

Observarea

A17. Observarea constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri care este efectuat(ă) de alte părți, de exemplu, observarea de către auditor a inventarierii

41 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 916

efectuate de către personalul entității ori a efectuării ~~activităților de control~~alelor. Observarea furnizează probe de audit cu privire la efectuarea unui proces sau a unei proceduri, dar este limitată la momentul specific în care are loc observarea și de faptul că ideea de a fi observat poate afecta modul în care se desfășoară procesul sau procedura respectiv(ă). A se vedea ISA 501 pentru îndrumări suplimentare cu privire la inventariere.

...

ISA 501, Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Stocuri

Participarea la inventarierea fizică a stocurilor (A se vedea punctul 4 (a))

...

Evaluarea instrucțiunilor și procedurilor stabilite de conducere (A se vedea punctul 4(a)(i))

A4. Aspectele relevante pentru evaluarea instrucțiunilor și procedurilor stabilite de conducere pentru înregistrarea și controlul inventarierii fizice a stocurilor includ măsura în care acestea abordează, de exemplu:

- Aplicarea unor ~~activități de control~~ale adecvate, de exemplu, colectarea listelor de inventariere fizică a stocurilor folosite, contabilizarea listelor de inventariere fizică a stocurilor nefolosite și procedurile de inventariere și reinventariere.

...

ISA 530, Eșantionarea în audit

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Tehnica de eșantionare, dimensiunea eșantionului și selectarea elementelor pentru testare

Tehnica de eșantionare (A se vedea punctul 6)

...

A7. Atunci când ia în considerare caracteristicile unei populații, în cazul testelor controalelor, auditorul efectuează o evaluare a ratei de abatere preconizate pe baza înțelegerii de către auditor a controalelor ~~relevante~~ sau pe baza examinării unui număr redus de elemente din cadrul populației. Această evaluare este efectuată în vederea proiectării și determinării dimensiunii eșantionului de audit....

...

Anexa 2

(A se vedea punctul A11)

Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului în cazul testelor controalelor

Auditorul poate lua în considerare următorii factori atunci când determină dimensiunea eșantionului în cazul testelor controalelor. Acești factori, care trebuie luați în considerare împreună, presupun ca auditorul să nu modifice natura sau plasarea în timp a testelor controalelor sau să nu modifice, în alt mod, abordarea procedurilor de fond ca răspuns la riscurile evaluate.

Factor 1 O creștere a măsurii în care evaluarea riscului de către auditor ține cont de planificarea aferentă testării eficacității operaționale a controalelor relevante.

...

ISA 550, Părți afiliate

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe...

Înțelegerea relațiilor și tranzacțiilor entității cu părțile afiliate

Discuția din cadrul echipei misiunii (A se vedea punctul 12)

A9. Aspectele care pot fi tratate în discuția din cadrul echipei misiunii includ:

- ...
- Importanța pe care conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea o acordă identificării, contabilizării și prezentării adecvate a relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate (acolo unde cadrul de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate) și riscul aferent ca membrii conducerii să evite controalele ~~relevante~~.

...

Identitatea părților afiliate entității (A se vedea punctul 13(a))

...

A12. Cu toate acestea, acolo unde cadrul de raportare nu instituie cerințe privind părțile afiliate, este posibil ca entitatea să nu implementeze astfel de sisteme informaționale. În aceste circumstanțe, este posibil ca membrii conducerii să nu fie conștienți de existența tuturor părților afiliate. Cu toate acestea cerința privind interviuarea specificată la punctul 13 se aplică în continuare deoarece este posibil ca membrii conducerii să aibă cunoștință de existența unor părți care corespund definiției părților afiliate din prezentul ISA. Totuși, într-un astfel de caz, este probabil ca interviuările auditorului cu privire la identitatea

părților afiliate entității să facă parte din procedurile auditorului de evaluare a riscului și din activitățile conexe efectuate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019) pentru a obține informații cu privire la structura organizațională a entității, acționariat, model de guvernanta și de afaceri.

- ~~Structura acționariatului și structura de guvernanta a entității,~~
- ~~Tipurile de investiții pe care entitatea le realizează sau pe care planuiește să le realizeze și~~
- ~~Modul în care entitatea este structurată și finanțată.~~

În cazul specific al relațiilor de control comun, având în vedere că este foarte probabil ca membrii conducerii să fie la curent cu existența unor astfel de relații dacă acestea au o importanță de natură economică pentru entitate, este probabil ca interviurile auditorului să fie mai eficiente atât timp cât sunt concentrate pe eventualitatea ca părțile cu care entitatea se angajează în tranzacții semnificative sau cu care împarte resurse într-o măsură semnificativă să fie părți afiliate.

...

Considerente specifice entităților mici

A20. Este probabil ca în cadrul entităților mai mici activitățile de controlale să fie mai puțin formale și entitățile mai mici să nu aibă procese documentate pentru abordarea relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate. Un proprietar-administrator poate atenua anumite riscuri care apar în urma tranzacțiilor cu părțile afiliate, sau să crească riscurile respective, prin implicarea activă în toate aspectele principale ale tranzacțiilor. Pentru astfel de entități, auditorul poate înțelege relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate și controalele care ar putea exista asupra acestora prin intermediul interviurii conducerii, combinată cu alte proceduri, precum observarea activităților de supraveghere și revizuire ale conducerii și inspectarea documentației relevante disponibile.

...

Comunicarea informațiilor privind părțile afiliate membrilor echipei misiunii (A se vedea punctul 17)

A28. Informațiile relevante privind părțile afiliate care pot fi comunicate între membrii echipei misiunii includ, de exemplu:

- Identitatea părților afiliate entității.
- Natura relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate.
- Relațiile sau tranzacțiile complexe ori semnificative cu părțile afiliate care pot fi determinate drept riscuri semnificative ~~impune considerente specifice de audit~~, în special tranzacțiile în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate din punct de vedere financiar.

...

Răspunsurile la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate (A se vedea punctul 20)

...

A34. În funcție de rezultatele procedurilor de evaluare a riscului ale auditorului, acesta poate considera adecvat să obțină probe de audit fără să testeze controalele entității cu privire la relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate. Cu toate acestea, în anumite circumstanțe, este posibil să nu poată fi obținute probe de audit suficiente și adecvate doar din procedurile de audit de fond în ceea ce privește riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate. De exemplu, atunci când tranzacțiile din interiorul grupului dintre entitate și componentele sale sunt numeroase și o cantitate semnificativă de informații cu privire la aceste tranzacții este inițiată, înregistrată, procesată sau raportată electronic într-un sistem integrat, auditorul poate stabili că nu poate concepe proceduri de audit de fond eficiente, care ar reduce prin ele însele la un nivel acceptabil de scăzut riscurile de denaturare semnificativă asociate acestor tranzacții. Într-un astfel de caz, pentru îndeplinirea cerinței din ISA 330 privind obținerea de probe de audit suficiente și adecvate referitoare la eficacitatea operațională a controalelor relevante,⁴² se impune ca auditorul să testeze controalele entității asupra integralității și acurateței evidenței relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate.

...

ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la estimările contabile și prezentările de informații aferente într-un audit al situațiilor financiare. În mod specific, acesta include cerințe și îndrumări care se referă la, sau detaliază, modul în care ISA 315 (Revizuit în 2019),⁴³ ISA 330,⁴⁴ ISA 450,⁴⁵ ISA 500⁴⁶ și alte ISA-uri relevante trebuie aplicate în relație cu estimările contabile și prezentările de informații aferente. Standardul include, de asemenea, cerințe și îndrumări cu privire la evaluarea denaturărilor estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente, precum și indicii privind posibilul subiectivism al conducerii.

42 ISA 330, punctul 8(b).

43 ISA 315 (Revizuit în 2019), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.

44 ISA 330, Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate.

45 ISA 450, Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului.

46 ISA 500, Probe de audit.

Natura estimărilor contabile

2. Estimările contabile variază mult în ceea ce privește natura lor și trebuie făcute de conducere atunci când valorile monetare nu pot fi observate în mod direct. Evaluarea acestor valori monetare este expusă la incertitudinea estimării, care reflectă limitările inerente ale cunoștințelor sau datelor. Aceste limitări conduc la subiectivitate și variații inerente în rezultatele evaluării. Procesul de realizare a estimărilor contabile implică selectarea și aplicarea unei metode utilizând ipoteze și date, ceea ce impune un raționament din partea conducerii și poate genera complexitate în evaluare. Efectele complexității, subiectivității sau altor factori de risc inerent asupra evaluării acestor valori monetare afectează susceptibilitatea lor la denaturare. (A se vedea punctele A1–A6, Anexa 1)
3. Deși prezentul ISA se aplică pentru toate estimările contabile, gradul în care o estimare contabilă este expusă la incertitudinea estimării va varia substanțial. Natura, plasarea în timp și amplexarea evaluării riscului și ale procedurilor de audit suplimentare impuse de prezentul ISA vor varia în funcție de incertitudinea estimării și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă aferente. Pentru anumite estimări contabile, incertitudinea estimării poate fi foarte scăzută, ca urmare a naturii lor, iar complexitatea și subiectivitatea implicate în realizarea lor pot fi, de asemenea, foarte scăzute. În cazul unor astfel de estimări contabile nu se așteaptă ca procedurile de evaluare a riscului și procedurile de audit suplimentare prevăzute de prezentul ISA să fie ample. Atunci când incertitudinea estimării, complexitatea sau subiectivitatea este foarte ridicată, se așteaptă ca aceste proceduri să fie mult mai ample. Prezentul ISA conține îndrumări cu privire la modul în care pot fi adaptate cerințele sale. (A se vedea punctul A7)

Concepte-cheie din prezentul ISA

4. ~~Prezentul ISA 315 (Revizuit în 2019) impune o evaluare separată a riscului inerent pentru riscurile identificate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.⁴⁷ În scopul evaluării riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune pentru estimările contabile. În contextul ISA 540 (Revizuit) și în funcție de natura unei anumite estimări contabile, susceptibilitatea unei aserțiuni la o denaturare care ar putea fi semnificativă poate fi expusă la sau poate fi afectată de incertitudinea estimării, complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent estimării și la/de relația dintre acestea. Așa cum se explică în ISA 200,⁴⁸ riscul inerent este mai ridicat pentru unele aserțiuni și pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații aferente decât pentru altele. În consecință, evaluarea riscului inerent depinde de gradul în care factorii de risc inerent afectează probabilitatea apariției sau importanța denaturării și variază pe o scară numită în prezentul ISA scara riscului inerent. (A se vedea punctele A8–A9, A65–A66, Anexa 1)~~

47 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 31

48 ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, punctul A40

5. Prezentul ISA se referă la cerințele relevante din ISA 315 (Revizuit în 2019) și ISA 330 și oferă îndrumările aferente pentru a sublinia importanța deciziilor auditorului cu privire la controalele legate de estimările contabile, inclusiv deciziile privind măsura în care:
- Există controale ~~relevante pentru audit~~ care necesită a fi identificate prin ISA 315 (Revizuit în 2019), iar auditorul trebuie să evalueze proiectarea acestora și să stabilească dacă au fost implementate.
 - Este nevoie să se testeze eficacitatea operațională a controalelor ~~relevante~~.
6. ~~Prezentul ISA 315 (Revizuit în 2019) impune, de asemenea, o evaluare separată a riscului de control atunci când se evaluează riscurile de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune pentru estimările contabile.~~ În evaluarea riscului de control, auditorul ia în considerare măsura în care procedurile suplimentare de audit pe care le efectuează examinează încrederea planificată în eficacitatea operațională a controalelor. Dacă auditorul nu ~~efectuează~~ plănușcă să testeze eficacitatea operațională ale controalelor sau nu intenționează să se bazeze pe eficacitatea operațională a controalelor, evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune riscului de control nu poate fi redusă ca urmare a funcționării eficiente a controalelor cu privire la respectiva aserțiune este la un astfel de nivel încât evaluarea riscului de denaturare semnificativă este identică cu evaluarea riscului inerent.⁴⁹ (A se vedea punctul A10)
7. Prezentul ISA subliniază faptul că procedurile suplimentare de audit ale auditorului (inclusiv, acolo unde este adecvat, testele controalelor) trebuie să fie sensibile la motivele riscurilor de denaturare semnificativă evaluate la nivel de aserțiune, ținând cont de efectul unuia sau mai multor factori de risc inerent și de evaluarea de către auditor a riscului de control.
8. Exercițarea scepticismului profesional în legătură cu estimările contabile este afectată de atenția acordată de către auditor factorilor de risc inerent și importanța sa crește atunci când estimările contabile sunt expuse unui grad mai ridicat de incertitudine a estimării sau sunt afectate într-o măsură mai mare de complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent. În mod similar, exercițarea scepticismului profesional este importantă atunci când există o susceptibilitate mai mare la denaturări cauzată de subiectivismul conducerii sau de ~~fraudă~~ alți factori de risc de fraudă, în măsura în care aceștia afectează riscul inerent. (A se vedea punctul A11)

...

...

Obiectiv

...

49 ISA 530, Eșantionarea în audit, Anexa 3

Definiții

...

Cerințe

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

13. Atunci când obține o înțelegere a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și inclusiv a sistemului de control intern al entității, așa cum prevede ISA 315 (Revizuit în 2019),⁵⁰ auditorul trebuie să obțină o înțelegere a aspectelor următoare legate de estimările contabile ale entității. Procedurile auditorului pentru obținerea înțelegerii trebuie efectuate în măsura necesară pentru a obține probe de audit care să furnizeze o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor. (A se vedea punctele A19–A22)

Obținerea unei înțelegeri a ~~Entității~~ și a mediului său și a cadrului de raportare financiară aplicabil

- (a) Tranzacțiile și alte evenimente ~~și~~ sau condiții ale entității care pot avea ca rezultat necesitatea recunoașterii sau prezentării în situațiile financiare a estimărilor contabile sau modificarea estimărilor contabile recunoscute sau prezentate în situațiile financiare. (A se vedea punctul A23)
- (b) Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil în legătură cu estimările contabile (inclusiv criteriile de recunoaștere, bazele de evaluare și cerințele de prezentare și descriere aferente), și modul în care acestea se aplică în contextul naturii și circumstanțelor entității și ale mediului său, inclusiv felul în care ~~tranzacțiile și alte evenimente sau condiții sunt expuse factorilor~~ de risc inerent sau sunt afectate de aceștia, afectează susceptibilitatea la denaturare a aserțiunilor. (A se vedea punctele A24–A25)
- (c) Factorii de reglementare relevanți pentru estimările contabile ale entității, inclusiv, după caz, cadrele de reglementare legate de supravegherea prudențială. (A se vedea punctul A26)
- (d) Natura estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente despre care auditorul preconizează că vor fi incluse în situațiile financiare ale entității, pe baza înțelegerii de către auditor a aspectelor de la punctul 13 (a)-(c) de mai sus. (A se vedea punctul A27)

Obținerea unei înțelegeri a sistemului de ~~C~~control intern al entității

- (e) Natura și amploarea supravegherii și guvernantei pe care entitatea le-a stabilit asupra procesului de raportare financiară al conducerii relevant pentru estimările contabile. (A se vedea punctele A28–A30).

50 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctele 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 și 20–24–19–27.

- (f) Modul în care conducerea identifică necesitatea unor competențe sau cunoștințe specializate legate de estimările contabile și modul în care le aplică, inclusiv cu privire la utilizarea unui expert al conducerii. (A se vedea punctul A31)
- (g) Modul în care procesul entității de evaluare a riscului identifică și tratează riscurile legate de estimările contabile. (A se vedea punctele A32–A33)
- (h) Sistemul informațional al entității așa cum se raportează la estimările contabile, inclusiv:
 - (i) Modul în care informațiile referitoare la estimările contabile și prezentările de informații aferente claselor semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări traversează sistemul informațional al entității. Clasele de tranzacții, evenimentele și condițiile care sunt semnificative pentru situațiile financiare și care generează necesitatea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente sau modificări ale acestora și (A se vedea punctele A34–A35)
 - (ii) Pentru astfel de estimări contabile și prezentări de informații aferente, modul în care conducerea:
 - a. Identifică metodele, ipotezele sau sursele de date relevante care sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, precum și necesitatea modificării acestora, inclusiv felul în care conducerea: (A se vedea punctele A36–A37)
 - i. Selectează sau proiectează, și aplică, metodele utilizate, inclusiv utilizarea modelelor, (A se vedea punctele A38–A39)
 - ii. Selectează ipotezele care vor fi utilizate, inclusiv analizarea alternativelor, și identifică ipotezele semnificative și (A se vedea punctele A40–A43)
 - iii. Selectează datele care vor fi utilizate, (A se vedea punctul A44)
 - b. Înțelege gradul de incertitudine a estimării, inclusiv prin analizarea intervalului de rezultate posibile ale evaluării și (A se vedea punctul A45)
 - c. Tratează incertitudinea estimării, inclusiv selectarea unei estimări punctuale și a prezentărilor de informații aferente pentru a fi incluse în situațiile financiare. (A se vedea punctele A46–A49)

- (i) Controalele identificate în componenta activităților de control⁵¹
~~Activitățile de control relevante pentru audit~~ asupra procesului conducerii de realizare a estimărilor contabile, așa cum este descris la punctul 13(h)(ii). (A se vedea punctele A50–A54)
 - (j) Modul în care conducerea revizuieste rezultatul (rezultatele) estimărilor contabile anterioare și modul în care reacționează la rezultatele acelei revizui.
14. Auditorul trebuie să revizuiască rezultatul estimărilor contabile anterioare sau, după caz, reestimarea lor ulterioară pentru a facilita identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă din perioada curentă. La determinarea naturii și amplitudinii acestei revizui, auditorul trebuie să ia în calcul caracteristicile estimărilor contabile. Revizuirea nu este menită să pună la îndoială raționamentele legate de estimările contabile aferente perioadei anterioare care erau adecvate în baza informațiilor disponibile la momentul la care au fost făcute. (A se vedea punctele A55–A60)

...

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

16. La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă legate de o estimare contabilă și de prezentările de informații aferente la nivel de aserțiune, inclusiv la evaluarea separată a riscului inerent și a riscului de control la nivelul aserțiunii, așa cum prevede ISA 315 (Revizuit în 2019),⁵² auditorul trebuie să ~~evalueze separat riscul inerent și riscul de control. La identificarea riscurilor de denaturare semnificativă și la evaluarea riscului inerent, auditorul trebuie să ia~~ în considerare următoarele la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă și la evaluarea riscului inerent: (A se vedea punctele A64–A71)
- (a) Gradul în care estimarea contabilă este expusă la incertitudinea estimării și (A se vedea punctele A72–A75)
 - (b) Gradul în care următoarele aspecte sunt afectate de complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent: (A se vedea punctele A76–A79)
 - (i) Selectarea și aplicarea metodei, ipotezelor și datelor în realizarea estimării contabile sau
 - (ii) Selectarea estimării punctuale a conducerii și a prezentărilor de informații aferente pentru a fi incluse în situațiile financiare.
17. Auditorul trebuie să stabilească dacă oricare dintre riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate în conformitate cu punctul 16 este, conform raționamentului auditorului, un risc semnificativ.⁵³ Dacă auditorul a

51 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctele 26(a)(i)–(iv).

52 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctele ~~25 și 26~~ 31 și 34.

53 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul ~~32~~ 27.

determinat că există un risc semnificativ, auditorul trebuie să identifice controalele care înțelegă controalele entității, inclusiv activitățile de control, relevante pentru tratează acel risc,⁵⁴ și să evalueze dacă aceste controale au fost proiectate eficient și să determine dacă au fost implementate.⁵⁵ (A se vedea punctul A80)

...

19. Așa cum prevede ISA 330,⁵⁶ auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze teste pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea operațională a controalelor ~~relevante~~, dacă:

- (a) Evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune include o așteptare cu privire la funcționarea eficace a controalelor sau
- (b) Doar procedurile de fond nu furnizează probe de audit suficiente și adecvate la nivel de aserțiune.

În legătură cu estimările contabile, testele auditorului asupra unor astfel de controale trebuie să fie sensibile la motivele care stau la baza evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. La elaborarea și efectuarea testelor controalelor, cu cât auditorul se bazează în mai mare măsură pe eficacitatea unui control, cu atât auditorul trebuie să obțină probe de audit mai convingătoare.⁵⁷ (A se vedea punctele A85–A89)

...

Alte considerente legate de probele de audit

30. La obținerea probelor de audit privind riscurile de denaturare semnificativă legate de estimările contabile, indiferent de sursele de informații utilizate ca probe de audit, auditorul trebuie să se conformeze cerințelor relevante din ISA 500.

Atunci când se utilizează activitatea unui expert al conducerii, cerințele de la punctele 21-29 din prezentul ISA pot sprijini auditorul în evaluarea caracterului adecvat al activității expertului ca probă de audit pentru o aserțiune relevantă în conformitate cu punctul 8 (c) din ISA 500. La evaluarea activității expertului conducerii, natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor suplimentare de audit sunt afectate de evaluarea de către auditor a competenței, a capacității și a obiectivității expertului, de înțelegerea de către auditor a naturii activității efectuate de expert și de familiaritatea auditorului cu domeniul de competență al expertului. (A se vedea punctele A126–A132)

...

54 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 26(a)(i)29.

55 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 26(a).

56 ISA 330, punctul 8.

57 ISA 330, punctul 9.

Documentarea

39. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:⁵⁸ (A se vedea punctele A149–A152)
- (a) Elementele-cheie ale înțelegerii de către auditor a entității și a mediului său, inclusiv controlul intern al entității în legătură cu estimările contabile ale acesteia,
 - (b) Legătura dintre procedurile suplimentare de audit ale auditorului și riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivel de aserțiune,⁵⁹ luând în considerare motivele (indiferent dacă au legătură cu riscul inerent sau cu riscul de control) date pentru evaluarea acelor riscuri,
 - (c) Răspunsul (răspunsurile) auditorului atunci când conducerea nu a luat măsurile adecvate pentru a înțelege și trata incertitudinea estimării,
 - (d) Indiciile unui posibil subiectivism al conducerii legat de estimările contabile, dacă există, și evaluarea de către auditor a implicațiilor pentru audit, așa cum prevede punctul 32 și
 - (e) Raționamentele semnificative legate de stabilirea de către auditor a măsurii în care estimările contabile și prezentările de informații aferente sunt rezonabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil sau sunt denaturate.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Natura estimărilor contabile (A se vedea punctul 2)

Exemple de estimări contabile

...

Metode

- A2. O metodă este o tehnică de evaluare utilizată de conducere pentru a realiza o estimare contabilă în conformitate cu baza de evaluare prevăzută. De exemplu, o metodă recunoscută utilizată în realizarea de estimări contabile legate de tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni este aceea de a stabili un preț teoretic al opțiunii call utilizând formula Black-Scholes de stabilire a prețului unei opțiuni. O metodă este aplicată utilizând un instrument sau un proces de calcul, numit uneori model, și presupune aplicarea de ipoteze și date și luarea în calcul a unui set de relații dintre acestea.

Ipoteze și date

- A3. Ipotezele presupun raționamente bazate pe informații disponibile legate de aspecte precum alegerea unei rate a dobânzii, a unei rate de actualizare sau raționamente privitoare la condiții și evenimente viitoare. O ipoteză poate fi

58 ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8–11, A6, A7 și A10.

59 ISA 330, punctul 28(b).

selectată de conducere dintr-un interval de alternative adecvate. Ipotezele care ar putea fi formulate sau identificate de un expert al conducerii devin ipotezele conducerii atunci când sunt utilizate de aceasta în realizarea unei estimări contabile.

- A4. În contextul prezentului ISA, datele reprezintă informații care pot fi obținute prin intermediul observării directe sau de la o parte din exteriorul entității. Informațiile obținute prin aplicarea tehnicilor analitice sau de interpretare asupra datelor sunt numite date derivate atunci când astfel de tehnici au o bază teoretică bine stabilită și, prin urmare, raționamentul conducerii este mai puțin necesar. Altfel, astfel de informații reprezintă o ipoteză.
- A5. Exemplele de date includ:
- Prețurile stabilite în tranzacții de pe piață,
 - Timpii operaționali ai unui mecanism de producție sau numărul de unități produse de acesta,
 - Prețurile istorice sau alți termeni incluși în contracte, precum o rată a dobânzii contractată, o schemă de plată și un termen inclus într-un acord de împrumut,
 - Informațiile cu caracter previzional precum prognozele economice sau ale rezultatelor obținute dintr-o sursă de informații externă sau
 - O rată viitoare a dobânzii stabilită utilizând tehnici de interpolare pornind de la ratele dobânzii forward (date derivate).
- A6. Datele pot proveni dintr-o gamă largă de surse. De exemplu, datele pot fi:
- Generate în interiorul organizației sau extern,
 - Obținute dintr-un sistem care face parte sau nu din registrul Cartea mare sau registrele auxiliare,
 - Observabile în contracte sau
 - Observabile în normele legislative sau de reglementare.

Adaptabilitate (A se vedea punctul 3)

- A7. Exemplele de puncte care includ îndrumări referitoare la modul în care pot fi adaptate cerințele prezentului ISA includ punctele A20–A22, A63, A67 și A84.

Concepte-cheie din prezentul ISA

Factori de risc inerent (A se vedea punctul 4)

- A8. Factorii de risc inerent sunt caracteristici ale condițiilor și evenimentelor sau condițiilor care pot afecta susceptibilitatea unei aserțiuni de denaturare, cauzată de fraudă sau eroare, a unei aserțiuni despre o clasă de tranzacții, solduri ale

conturilor sau prezentări de informații, înainte de a lua în considerare controalele.⁶⁰ Anexa 1 explică mai detaliat natura acestor factori de risc inerent și relațiile dintre ei, în contextul realizării estimărilor contabile și prezentării lor în situațiile financiare.

- A9. Pe lângă factorii de risc inerent ai incertitudinii estimării, complexității sau subiectivității, alți factori de risc inerent pe care auditorul îi poate lua în considerare la identificarea și Când are loc evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul asertiunilor⁶¹, în plus față de incertitudinea estimării, complexitate și subiectivitate, auditorul poate lua, de asemenea, în considerare gradul pot include măsura în care factorii de risc inerent incluși în ISA 315 (Revizuit în 2019), (alții decât incertitudinea estimării, complexitate și subiectivitate), afectează susceptibilitatea de denaturare a asertiunilor în ceea ce privește estimarea contabilă. Acești factori suplimentari de risc inerent includ se află sub incidența următoarelor elemente sau este afectată de acestea:
- Modificarea naturii sau a circumstanțelor elementelor relevante din situațiile financiare sau cerințele din cadrul de raportare financiară aplicabil care pot avea ca rezultat necesitatea unor modificări în ceea ce privește metoda, ipotezele sau datele utilizate în realizarea estimării contabile.
 - Susceptibilitatea de denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau alți factori de risc de fraudă, în măsura în care aceștia afectează riscul inerent în realizarea estimării contabile.
 - Incertitudinea, alte decât incertitudinea estimării.

Riscul de control (A se vedea punctul 6)

- A10. La evaluarea de către auditor ariscului de control la nivel de aserțiune, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019), auditorul ia în considerare eficacitatea proiectării controalelor pe care auditorul dacă intenționează planifică să se bazeze testeze eficacitatea operațională a controalelor, și măsura în care controalele tratează riscurile inerente evaluate la nivel de aserțiune sunt chestiuni importante de luat în considerare. Când auditorul ia în considerare dacă să testeze eficacitatea operațională a controalelor, Evaluarea de către auditor a eficacității proiectării controalelor și a implementării acestora îl ajută în formarea unei așteptări cu privire la eficacitatea operațională a controalelor, așteptare care îi va permite să decidă stabilească dacă planificarea testării lor le va testa sau nu.

Scepticismul profesional (A se vedea punctul 8)

....

Conceptul de „caracter rezonabil” (A se vedea punctele 9, 35)

...

60 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 12(f).

61 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 31.

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

Obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității (A se vedea punctul 13)

A19. Punctele 1944–2724 din ISA 315 (Revizuit în 2019) impun auditorului să obțină o înțelegere a anumitor aspecte legate de entitate și mediul său, cadrul de raportare financiară aplicabil și sistemul de control intern ~~inclusiv controlul intern~~ al entității. Cerințele de la punctul 13 din prezentul ISA abordează aspecte mai specifice legate de estimările contabile și completează cerințele mai generale din ISA 315 (Revizuit în 2019).

Adaptabilitate

A20. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor auditorului pentru a obține o înțelegere a entității și a mediului său, ~~inclusiv~~ a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității, în legătură cu estimările contabile ale entității pot depinde, într-un grad mai mare sau mai mic, de măsura în care aspectul individual (aspectele individuale) se aplică în circumstanțele date. De exemplu, entitatea poate avea puține tranzacții sau alte evenimente și/sau condiții care generează necesitatea unor estimări contabile, cerințele de raportare financiară aplicabile pot fi simplu de aplicat și se poate să nu existe factori de reglementare relevanți. Mai mult, se poate ca estimările contabile să nu necesite raționamente semnificative și procesul de realizare a estimărilor contabile poate fi mai puțin complex. În aceste circumstanțe, estimările contabile pot fi expuse la, sau afectate de, incertitudinea estimării, complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent într-un grad mai scăzut și pot exista mai puține controale identificate în componenta activităților de control relevante pentru audit. În acest caz, este probabil ca procedurile auditorului de identificare și evaluare a riscului să fie mai puțin extinse și să fie obținute în primul rând prin interviuri ale persoanelor din conducere cu responsabilități adecvate față de situațiile financiare și, precum și prin simple parcurgeri ale procesului conducerii pentru realizarea estimărilor contabile (inclusiv când evaluează dacă acele controale identificate în cadrul procesului sunt proiectate eficiente și când determină dacă a fost implementat controlul).

A21. Pe de altă parte, estimările contabile pot necesita raționamente semnificative din partea conducerii și procesul de realizare a estimărilor contabile poate fi complex și poate presupune utilizarea unor modele complexe. Mai mult, entitatea poate avea un sistem informatic mai sofisticat și controale mai extinse asupra estimărilor contabile. În aceste circumstanțe, estimările contabile pot fi expuse la sau afectate de incertitudinea estimării, subiectivitate, complexitate sau alți factori de risc inerent. În acest caz, este probabil ca natura sau plasarea în timp a procedurilor auditorului de evaluare a riscurilor să fie diferită sau să fie mai extinsă decât în circumstanțele de la punctul A20.

A22. Următoarele considerente pot fi relevante pentru entitățile care desfășoară doar activități simple, care pot include multe entități mai mici:

- Procesele relevante pentru estimările contabile pot fi simple pentru că activitățile de afaceri sunt simple sau estimările necesare pot avea un grad mai scăzut de incertitudine a estimării.
- Estimările contabile pot fi generate în afara registrului Cartea mare și a registrelor auxiliare, controalele asupra elaborării lor pot fi limitate și un proprietar-administrator poate avea o influență semnificativă asupra stabilirii lor. Poate fi necesar ca rolul proprietarului-administrator în realizarea estimărilor contabile să fie luat în considerare de către auditor atât la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, cât și la analizarea riscului de subiectivism al conducerii.

Entitatea și mediul său

Tranzacțiile entității și alte evenimente ~~și~~ sau condiții (A se vedea punctul 13(a))

A23. Modificările de circumstanțe care pot genera nevoia de estimări contabile sau schimbări în acestea pot include, de exemplu, măsura în care:

- Entitatea s-a angajat în noi tipuri de tranzacții,
- Termenii tranzacțiilor s-au schimbat sau
- S-au produs noi evenimente sau au apărut noi condiții.

Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil (A se vedea punctul 13(b))

A24. Obținerea unei înțelegeri a cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil îi oferă auditorului o bază pentru a discuta cu conducerea și, acolo unde este cazul, cu persoanele responsabile cu guvernarea despre modul în care conducerea a aplicat ~~acele~~ cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, relevante pentru estimările contabile și despre concluzia auditorului privind măsura în care ele au fost aplicate adecvat. Această înțelegere poate, de asemenea, sprijini auditorul în comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea atunci când auditorul este de părere că o practică contabilă semnificativă care este acceptabilă conform cadrului de raportare financiară aplicabil nu este cea mai adecvată având în vedere circumstanțele entității.⁶²

A25. În obținerea acestei înțelegeri, auditorul poate încerca să înțeleagă măsura în care:

- Cadrul de raportare financiară aplicabil:
 - Prescrie anumite criterii pentru recunoașterea estimărilor contabile sau metode pentru evaluarea acestora,
 - Specifică anumite criterii care permit sau impun evaluarea la valoarea justă, de exemplu, făcând referire la intențiile conducerii

62 ISA 260 (Revizuit), punctul 16(a)

de a întreprinde anumite acțiuni privind un activ sau o datorie sau

- Specifică prezentări de informații impuse sau sugerate, inclusiv prezentări privitoare la raționamente, ipoteze sau alte surse de incertitudine a estimării legate de estimările contabile și
- Modificările din cadrul de raportare financiară aplicabil impun modificări în politicile contabile ale entității legate de estimările contabile.

Factori de reglementare (A se vedea punctul 13(c))

...

Natura estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente despre care auditorul preconizează că vor fi incluse în situațiile financiare (A se vedea punctul 13(d))

...

~~Sistemul de Controlul intern al entității relevant pentru audit~~

Natura și nivelul supravegherii și guvernantei (A se vedea punctul 13(e))

A28. La aplicarea ISA 315 (Revizuit în 2019),⁶³ înțelegerea de către auditor a naturii și a nivelului de supraveghere și guvernanta pe care entitatea le-a implementat cu privire la procesul conducerii de realizare a estimărilor contabile poate fi importantă pentru evaluarea care trebuie efectuată de auditor cu privire la următoarele aspecte întrucât se referă la măsura în care:

- Conducerea, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, a creat și a menținut o cultură bazată pe onestitate și conduită etică și
- ~~Punctele forte ale elementelor m~~Mediului de control furnizează, împreună o bază adecvată pentru celelalte componente ale sistemului de controlului intern, luând în considerare natura și dimensiunea entității și la măsura
- ~~în care alte componente sunt subminate de d~~Deficiențe ale mediului de control identificate în mediului de control subminează alte componente ale sistemului de control intern.

...

A30. Obținerea unei înțelegeri a supravegherii de către persoanele responsabile cu guvernanta poate fi importantă atunci când există estimări contabile care:

- Necesită raționamente semnificative din partea conducerii pentru a trata subiectivitatea,
- Prezintă o incertitudine a estimării ridicată,

63 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 21(a)44

- Implică un nivel ridicat de complexitate în realizarea lor, de exemplu, din cauza utilizării extinse a tehnologiei informației, a volumelor mari de date sau a mai multor surse de date sau ipoteze cu legături complexe,
- Au avut, sau ar fi trebuit să aibă, o modificare în ceea ce privește metoda, ipotezele sau datele față de perioadele anterioare sau
- Implică ipoteze semnificative.

Aplicarea de către conducere a competențelor și cunoștințelor specializate, inclusiv utilizarea experților conducerii (A se vedea punctul 13(f))

...

Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității (A se vedea punctul 13(g))

A32. Înțelegerea modului în care procesul de evaluare a riscului din cadrul entității identifică și tratează riscurile legate de estimările contabile poate ajuta auditorul să analizeze modificările în ceea ce privește:

- Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil legate de estimările contabile,
- Disponibilitatea sau natura surselor de date care sunt relevante pentru realizarea estimărilor contabile sau care pot afecta credibilitatea datelor utilizate,
- ~~Sistemele~~ Sistemele informaționale sau mediul IT al entității și
- Personalul-cheie.

A33. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în obținerea unei înțelegeri a modului în care conducerea a identificat și tratează susceptibilitatea la o denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau de fraudă în realizarea estimărilor contabile includ măsura în care și, dacă este cazul, modul în care conducerea:

- Acordă o atenție specială selectării sau aplicării metodelor, ipotezelor și datelor utilizate în realizarea estimărilor contabile.
- Monitorizează indicatorii-cheie de performanță care pot indica o performanță neașteptată sau inconsecventă comparativ cu performanța istorică sau bugetată ori cu alți factori cunoscuți.
- Identifică stimulentele financiare sau de altă natură care pot fi o motivație pentru subiectivism.
- Monitorizează necesitatea unor schimbări în metodele, ipotezele semnificative sau datele utilizate în realizarea estimărilor contabile.
- Stabilește supravegherea și revizuirea adecvate ale modelelor utilizate în realizarea estimărilor contabile.
- Solicită documentarea argumentelor pentru raționamentele semnificative făcute în realizarea estimărilor contabile sau o revizuire independentă a acestor raționamente.

Sistemul informațional al entității în ceea ce privește estimările contabile (A se vedea punctul 13(h)(i))

A34. Clasele semnificative de tranzacții, evenimentele și condițiile care intră sub incidența punctului 13 (h) sunt aceleași cu clasele de tranzacții, evenimentele și condițiile legate de estimările contabile și prezentările de informații aferente care fac obiectul punctului ~~25(a)+8(a) și (d)~~ din ISA 315 (Revizuit în 2019). Pentru a înțelege sistemul informațional al entității în ceea ce privește estimările contabile, auditorul poate analiza:

- Dacă estimările contabile provin din înregistrarea unor tranzacții de rutină sau recurente ori dacă provin din tranzacții nerecurente sau neobișnuite.
- Modul în care sistemul informațional tratează exhaustivitatea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente, în special în cazul estimărilor contabile legate de datorii.

A35. În timpul auditului, auditorul poate să identifice clase de tranzacții, evenimente și/sau condiții care duc la apariția necesității unor estimări contabile și prezentări de informații aferente, pe care conducerea nu le-a identificat. ISA 315 (Revizuit în 2019) tratează circumstanțele în care auditorul identifică riscuri de denaturare semnificativă neidentificate de conducere, inclusiv ~~determinarea existenței unei eventuale deficiențe semnificative în controlul intern în legătură cu luarea în considerare a implicațiilor pentru evaluarea de către auditor a procesului~~ de evaluare a riscului din cadrul entității.⁶⁴

Identificarea de către conducere a metodelor, ipotezelor și surselor de date relevante (A se vedea punctul 13(h)(ii)(a))

...

Metode (A se vedea punctul 13(h)(ii)(a)(i))

...

Modele

A39. Conducerea poate proiecta și implementa controale specifice în jurul modelelor utilizate pentru realizarea estimărilor contabile, indiferent dacă modelul în cauză aparține conducerii sau este un model extern. Atunci când modelul însuși prezintă un nivel ridicat de complexitate sau subiectivitate, cum ar fi cazul unui model bazat pe pierderile din creditare preconizate sau al unui model bazat pe valoarea justă care utilizează date de intrare de nivelul 3, este mai probabil să fie identificate ca fiind relevante pentru audit controalele care tratează o astfel de complexitate sau subiectivitate. Atunci când există complexitate referitoare la modele, este mai probabil ca controalele asupra integrității datelor să fie, de asemenea, identificate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019) considerate relevante pentru audit. Factorii care pot fi adecvați pentru a fi luați în considerare de către auditor în obținerea unei înțelegeri a

64 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 22(b)47.

modelului și a ~~activităților de control~~ alelor aferente identificate relevante pentru audit includ:

- Modul în care conducerea stabilește relevanța și acuratețea modelului,
- Validarea sau testarea ex-post a modelului, inclusiv măsura în care modelul este validat anterior utilizării și revalidat la intervale regulate pentru a stabili dacă rămâne adecvat pentru scopul în care a fost creat. Procesul de validare a modelului de către entitate poate include evaluarea:
 - Solidității teoretice a modelului,
 - Integrității matematice a modelului și
 - Acurateței și exhaustivității datelor și caracterului adecvat al datelor și ipotezelor utilizate în model.
- Modalitatea în care modelul este schimbat sau ajustat în mod adecvat în timp util în urma unor modificări ale condițiilor de piață sau ale altor condiții și măsura în care există politici adecvate de control aferent schimbării asupra modelului,
- Măsura în care sunt făcute ajustări, numite și suprapuneri în anumite sectoare de activitate, la rezultatul modelului și măsura în care astfel de ajustări sunt adecvate în circumstanțele date în conformitate cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil. Atunci când ajustările nu sunt adecvate, astfel de ajustări pot reprezenta indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii și
- Măsura în care modelul este documentat în mod adecvat, inclusiv cu privire la aplicațiile vizate ale modelului, limitări, parametrii-cheie, datele și ipotezele necesare, rezultatele oricărei validări efectuate asupra acestuia și natura și baza oricăror ajustări făcute asupra rezultatului său.

Ipoteze (A se vedea punctul 13(h)(ii)(a)(ii))

...

Data (A se vedea punctul 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în obținerea unei înțelegeri a modului în care conducerea selectează datele pe care sunt bazate estimările contabile includ:

- Natura și sursa datelor, inclusiv informațiile obținute dintr-o sursă de informații externă.
- Modul în care conducerea evaluează măsura în care datele sunt adecvate.
- Acuratețea și exhaustivitatea datelor.
- Consecvența datelor utilizate în prezent cu cele utilizate în perioadele precedente.

- Complexitatea aplicațiilor IT sau a altor aspecte ale mediului IT al entității, sistemelor de tehnologie a informației utilizate pentru a obține și a procesa datele, inclusiv când este vorba despre gestionarea unor volume mari de date.
- Modul în care datele sunt obținute, transmise și procesate și modul în care este păstrată integritatea acestora.

Modul în care conducerea înțelege și tratează incertitudinea estimării (A se vedea punctele 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

...

~~Controalele identificate~~ Activitățile de control relevante pentru auditul asupra privire la procesul de realizare a estimărilor contabile (A se vedea punctul 13(i))

A50. Raționamentul auditorului pentru identificarea controalelor ~~relevante pentru audit în cadrul componentei activităților de control~~, și, prin urmare, necesitatea de a evalua proiectarea acelor controale și de a stabili dacă au fost implementate, sunt legate de procesul conducerii descris la punctul 13(h)(ii). Auditorul poate să nu identifice ~~activități de controale relevante~~ referitoare la toate ~~elementele aspectele~~ de la punctul 13(h)(ii), ~~în funcție de complexitatea asociată cu estimarea contabilă.~~

A51. Ca parte a ~~obținerii unei înțelegeri a identificării activităților de controale relevante pentru audit, a evaluării proiectării acestora și determinării dacă au fost implementate~~, auditorul poate lua în considerare:

- Modul în care conducerea stabilește gradul de adecvare al datelor utilizate în elaborarea estimărilor contabile, inclusiv atunci când conducerea utilizează o sursă de informații externă sau date din afara registrului Cartea mare și a registrelor auxiliare.
- Revizuirea și avizarea estimărilor contabile, inclusiv ipotezele sau datele utilizate în elaborarea lor, de către nivelurile de conducere adecvate și, după caz, de către persoanele responsabile cu guvernanta.
- Separarea sarcinilor între cei responsabili pentru realizarea estimărilor contabile și cei care iau decizia de a angaja entitatea în tranzacțiile aferente, inclusiv măsura în care alocarea responsabilităților ia în considerare în mod adecvat natura entității și produsele sau serviciile acesteia. De exemplu, în cazul unei instituții financiare mari, separarea relevantă a sarcinilor poate include o funcție independentă responsabilă pentru estimarea și validarea procesului de stabilire pe baza valorii juste a prețurilor produselor financiare ale entității, care să fie îndeplinită de angajați a căror remunerație nu depinde de astfel de produse.
- Eficacitatea proiectării ~~activităților de controalelor~~. În general, poate fi mai dificil pentru conducere să proiecteze controale care să trateze subiectivitatea și incertitudinea estimării într-o manieră care să prevină

sau să detecteze și să corecteze, în mod eficace, denaturările semnificative decât să proiecteze controale care să trateze complexitatea. Poate fi necesar ca acele controale care tratează subiectivitatea și incertitudinea estimării să includă mai multe elemente manuale, care pot fi mai puțin credibile decât controalele automate, întrucât pot fi mai ușor ocolite, ignorate sau anulate de conducere. Eficacitatea proiectării controalelor care tratează complexitatea poate varia în funcție de motivul și natura complexității. De exemplu, poate fi mai ușoară proiectarea unor controale mai eficace legate de o metodă care este utilizată în mod frecvent sau asupra integrității datelor.

A52. Atunci când conducerea utilizează în foarte mare măsură tehnologia informației în realizarea unei estimări contabile, controalele identificate relevante pentru audit în cadrul componentei activităților de control este probabil să includă controale generale ale sistemelor informatice și controale ale aplicațiilor de procesare a informațiilor. Astfel de controale pot trata riscuri legate de:

- Măsura în care aplicațiile IT sau alte aspecte ale mediului IT ~~sistemul de tehnologie a informației are~~ au capacitatea necesară și ~~estesunt~~ est configurate în mod adecvat pentru a procesa volume mari de date,
- Calculele complexe în aplicarea unei metode. Atunci când sunt necesare ~~sisteme aplicații IT~~ sisteme aplicații IT diverse pentru a procesa tranzacții complexe, se fac reconcilieri periodice între ~~sisteme aplicațiile IT~~, în special când acestea nu au interfețe automate sau pot face obiectul intervenției manuale,
- Măsura în care proiectarea și calibrarea modelelor sunt evaluate periodic,
- Extragerea completă și precisă a datelor legate de estimările contabile din înregistrările entității sau din surse de informații externe,
- Date, inclusiv fluxul complet și precis de date din sistemul informațional al entității, gradul de adecvare al oricărei modificări aduse datelor utilizate în realizarea estimărilor contabile, menținerea integrității și securității datelor,
- Măsura în care conducerea are controale asupra accesului, modificării și mentenanței modelelor individuale pentru a menține o pistă de audit fiabilă pentru versiunile acreditate ale modelelor și pentru a preveni accesul sau ajustările neautorizat(e) la aceste modele și
- Măsura în care există controale adecvate asupra transferului de informații legate de estimările contabile în registrul Cartea mare, inclusiv controale adecvate asupra înregistrărilor contabile.

A53. În unele sectoare de activitate, precum cel bancar sau al asigurărilor, termenul „governanță” poate fi utilizat pentru a descrie activități din cadrul mediului de control, al monitorizării controalelor procesului entității de monitorizare a

sistemului de control intern și ale altor componente ale sistemului de controlului intern, așa cum se descrie în ISA 315 (Revizuit în 2019).⁶⁵

A54. Pentru entitățile cu o funcție de audit intern, activitatea acesteia poate fi utilă pentru auditor în special pentru obținerea unei înțelegeri a:

- Naturii și amplitudinii utilizării de către conducere a estimărilor contabile,
- Proiectării și implementării ~~activităților de controalelor~~ care tratează riscurile legate de datele, ipotezele și modelele utilizate în realizarea estimărilor contabile,
- Aspectelor sistemului informațional al entității care generează datele pe care se bazează estimările contabile și
- Modulii în care sunt identificate, evaluate și gestionate noile riscuri legate de estimările contabile.

Revizuirea rezultatului sau a reestimării estimărilor contabile anterioare (A se vedea punctul 14)

...

A58. Pe baza evaluării anterioare de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă, de exemplu, dacă riscul inerent este evaluat ca fiind mai mare pentru unul sau mai multe riscuri de denaturare semnificativă, auditorul poate aprecia că este nevoie de o revizuire retroactivă mai detaliată. Ca parte a revizuirii retroactive detaliate, auditorul poate acorda o atenție deosebită, atunci când este posibil, efectului datelor și ipotezelor semnificative utilizate în realizarea estimărilor contabile anterioare. Pe de altă parte, de exemplu, pentru estimările contabile care provin din înregistrarea tranzacțiilor de rutină și recurente, auditorul poate considera că aplicarea procedurilor analitice ca proceduri de evaluare a riscului este suficientă pentru obiectivele revizuirii.

A59. Obiectivul de evaluare pentru estimările contabile la valoarea justă și alte estimări contabile, bazat pe condițiile prezente la data de evaluare, tratează percepțiile legate de valoarea la un moment specific, care s-ar putea modifica semnificativ și rapid pe măsură ce se modifică mediul în care funcționează entitatea. Astfel, auditorul ar putea concentra revizuirea pe obținerea de informații care pot fi relevante pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, în unele cazuri este puțin probabil ca obținerea unei înțelegeri privind modificările ipotezelor unui participant de pe piață care au afectat rezultatul unor estimări contabile la valoarea justă din perioada anterioară să poată furniza probe de audit relevante. În acest caz, probele de audit pot fi obținute prin înțelegerea rezultatelor ipotezelor (cum ar fi proiecțiile fluxurilor de trezorerie) și înțelegerea eficacității procesului anterior de estimare al conducerii care sprijină identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în perioada curentă.

A60. O diferență între rezultatul efectiv al unei estimări contabile și valoarea recunoscută în situațiile financiare aferente perioadei anterioare nu reprezintă

65 ISA 315 (Revizuit în 2019), Anexa 3 punctul A77.

neapărat o denaturare a situațiilor financiare aferente perioadei anterioare. Cu toate acestea, o astfel de diferență poate reprezenta o denaturare dacă, de exemplu, diferența provine din informații care au fost la dispoziția conducerii la momentul la care erau finalizate situațiile financiare aferente perioadei anterioare sau era de așteptat în mod rezonabil să fi fost obținute și luate în considerare în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.⁶⁶ O astfel de diferență poate pune la îndoială procesul conducerii de luare în considerare a informațiilor în realizarea estimării contabile. Ca rezultat, auditorul poate reevalua orice plan de a testa controalele aferente și evaluarea aferentă a riscului de control și/sau poate determina că este nevoie să fie obținute probe de audit mai convingătoare cu privire la aspect. Multe cadre de raportare financiară conțin îndrumări cu privire la distincția dintre modificările estimărilor contabile care constituie denaturări și cele care nu constituie denaturări, precum și la tratamentul contabil ce trebuie urmat în fiecare caz.

Competențe sau cunoștințe specializate (A se vedea punctul 15)

...

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctele 4, 16)

- A64. Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune legate de estimările contabile sunt importante pentru toate estimările contabile, atât pentru cele recunoscute în situațiile financiare, cât și pentru cele incluse în notele la situațiile financiare.
- A65. Punctul A42 din ISA 200 precizează că ISA-urile nu fac referire, de obicei, în ~~mod separat la riscul inerent și riscul de control la~~ “riscurile de denaturare semnificativă” mai degrabă decât la riscul inerent sau riscul de control, separat. ~~Cu toate acestea, prezentul ISA 315 (Revizuit în 2019) prevede o evaluare separată a riscului inerent și a riscului de control pentru a furniza o bază pentru conceperea și desfășurarea procedurilor suplimentare de audit cu scopul de a răspunde riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii.~~⁶⁷ inclusiv riscurilor semnificative, ~~la nivel de aserțiune pentru estimările contabile~~ în conformitate cu ISA 330.⁶⁸
- A66. La identificarea riscurilor de denaturare semnificativă și la evaluarea riscului inerent aferent estimărilor contabile, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019).⁶⁹ auditorul trebuie să ia în considerare ~~gradul în care estimarea contabilă este expusă la, ori afectată de, factorii de risc inerent care afectează susceptibilitatea de denaturare a aserțiunilor și modul în care fac acest lucru~~ incertitudinea estimării, complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent. Analizarea de către auditor a factorilor de risc inerent poate furniza, de asemenea, informații care să fie utilizate în ~~pentru a stabili:~~

66 ISA 560, Evenimente ulterioare, punctul 14.

67 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctele 31 și 34.

68 ISA 330, punctul 7(b).

69 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 31(a).

- Evaluarea probabilității și magnitudinii denaturării (de ex., poziția riscului inerent evaluat pe scara riscului inerent) și
- Determinarea Motiveleor pentru evaluarea acordată riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune, precum și măsurajii în care procedurile suplimentare de audit ale auditorului în conformitate cu punctul 18 țin cont de acele motive.

Relațiile dintre factorii de risc inerent sunt explicate în detaliu în Anexa 1.

A67. Motivele care stau la baza evaluării de către auditor a riscului inerent la nivel de aserțiune pot rezulta din unul sau mai mulți factori de risc inerent aferenți incertitudinii estimării, complexității, subiectivității sau altor factori de risc inerent. De exemplu:

- (a) Este probabil ca estimările contabile aferente pierderilor din creditare preconizate să fie complexe deoarece pierderile din creditare preconizate nu pot fi observate în mod direct și pot necesita utilizarea unui model complex. Modelul poate utiliza un set complex de date istorice și ipoteze cu privire la evoluțiile viitoare într-o varietate de scenarii specifice entității care pot fi dificil de prognozat. De asemenea, este probabil ca estimările contabile aferente pierderilor din creditare preconizate să fie expuse unei incertitudini mari a estimării și unei subiectivități semnificative în realizarea raționamentelor cu privire la evenimente și condiții viitoare. Considerente similare se aplică datoriiilor aferente contractelor de asigurare.
- (b) O estimare contabilă a unei ajustări pentru uzura morală pentru o entitate cu o gamă largă de tipuri diferite de stocuri poate necesita sisteme și procese complexe, dar poate implica un nivel scăzut de subiectivitate și incertitudine a estimării, în funcție de natura stocurilor.
- (c) Alte estimări contabile pot fi simple de realizat, dar pot avea o incertitudine mare a estimării și pot necesita un raționament semnificativ, de exemplu, o estimare contabilă care necesită un singur raționament esențial referitor la o datorie, a cărei valoare este condiționată de rezultatul litigiului.

A68. Relevanța și importanța factorilor de risc inerent pot varia de la o estimare la alta. În consecință, factorii de risc inerent pot să afecteze, individual sau în combinație, estimările contabile simple într-un grad mai scăzut și auditorul poate identifica mai puține riscuri sau poate evalua riscul inerent aproape de în partea inferioară a scării riscului inerent.

A69. Invers, factorii de risc inerent pot să afecteze, individual sau în combinație, estimările contabile complexe într-un grad mai mare și pot determina auditorul să evalueze riscul inerent în partea superioară a scării riscului inerent. Pentru aceste estimări contabile, este probabil ca analiza auditorului asupra efectelor factorilor de risc inerent să afecteze direct numărul și natura riscurilor de denaturare semnificativă identificate, evaluarea unor astfel de riscuri și, în

final, puterea de convingere a probelor de audit necesare pentru a răspunde riscurilor evaluate. De asemenea, pentru aceste estimări contabile, aplicarea de către auditor a scepticismului profesional poate fi deosebit de importantă.

A70. Evenimentele care au loc după data situațiilor financiare pot furniza informații suplimentare relevante pentru evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune. De exemplu, rezultatul efectiv al unei estimări contabile poate deveni cunoscut în timpul auditului. În astfel de cazuri, auditorul poate evalua sau revizui evaluarea cu privire la riscurile de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune,⁷⁰ indiferent de modul în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea aserțiunilor de denaturare în ceea ce privește gradul în care estimarea contabilă, a fost expusă incertitudinii estimării, complexității, subiectivității sau altor factori de risc inerent sau a fost afectată de acestea. Evenimentele care au loc după data situațiilor financiare pot influența, de asemenea, selectarea de către auditor a abordării față de testarea estimării contabile în conformitate cu punctul 18. De exemplu, pentru o primă simplă angajată care este bazată pe un procent de compensare direct pentru angajații selectați, auditorul poate concluziona că există o complexitate sau o subiectivitate relativ scăzută în realizarea estimării contabile și, prin urmare, poate evalua riscul inerent la nivel de aserțiune aproape de în partea inferioară a scării riscului inerent.

A71. Evaluarea de către auditor a riscului de control poate fi făcută în diferite moduri în funcție de tehnicile și metodologiile de audit preferate. Evaluarea riscului de control poate fi exprimată utilizând categorii calitative (de exemplu, risc de control evaluat ca maxim, moderat, minim) sau în funcție de așteptările auditorului cu privire la cât de eficace este controlul (sunt controalele) în a trata riscul identificat, adică încrederea planificată în funcționarea eficace a controalelor. De exemplu, dacă riscul de control este evaluat ca fiind maxim, auditorul nu plănuiește să aibă încredere în funcționarea eficace a controalelor. Dacă riscul de control este evaluat ca fiind mai jos de maxim, auditorul ia în considerare să acorde încredere funcționării eficace a controalelor.

Incertitudinea estimării (A se vedea punctul 16(a))

A72. Atunci când ia în considerare gradul în care estimarea contabilă este expusă la incertitudinea estimării, auditorul poate analiza:

- Măsura în care cadrul de raportare financiară aplicabil prevede:
 - Utilizarea unei metode de realizare a estimării contabile care prezintă în mod inerent un nivel ridicat de incertitudine a estimării. De exemplu, cadrul de raportare financiară poate prevedea utilizarea datelor de intrare neobservabile.
 - Utilizarea ipotezelor care au în mod inerent un nivel ridicat de incertitudine a estimării, precum ipotezele cu o perioadă de previziune lungă, ipotezele bazate pe date neobservabile și care

70 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 3734

sunt, prin urmare, dificil de elaborat de conducere, sau utilizarea unor ipoteze variate care sunt interconectate.

- Prezentări de informații privind incertitudinea estimării.
- Mediul de afaceri. O entitate poate fi activă pe o piață care se confruntă cu tulburări sau cu o posibilă criză (de exemplu, cauzate de mișcări valutare majore sau piețe inactice) și estimarea contabilă poate fi, prin urmare, dependentă de date care nu sunt observabile cu ușurință.
- Măsura în care este posibil (sau fezabil, atât cât este permis de cadrul de raportare financiară aplicabil) pentru conducere:
 - Să realizeze o predicție precisă și credibilă cu privire la valoarea care va fi obținută ca urmare a unei tranzacții din trecut (de exemplu, valoarea care va fi plătită în temeiul unei clauze contractuale contingente) sau cu privire la incidența și impactul evenimentelor și condițiilor viitoare (de exemplu, valoarea unei pierderi din creditare viitoare sau valoarea și data la care va fi decontată o despăgubire aferentă unei asigurări) sau
 - Să obțină informații precise și complete referitoare la o condiție actuală (de exemplu, informații legate de atribute de evaluare care ar reflecta perspectiva participanților de pe piață la data situațiilor financiare, pentru a elabora o estimare la valoarea justă).

A73. Quantumul valorii recunoscute sau prezentate în situațiile financiare pentru o estimare contabilă nu este, în sine, un indicator al susceptibilității sale la denaturare deoarece, de exemplu, estimarea contabilă poate fi subevaluată.

A74. În unele circumstanțe, incertitudinea estimării poate fi atât de mare încât nu poate fi realizată o estimare contabilă rezonabilă. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate împiedica recunoașterea unui element în situațiile financiare sau evaluarea sa la valoarea justă. În astfel de cazuri, ar putea exista riscuri de denaturare semnificativă care au legătură nu doar cu măsura în care o estimare contabilă ar trebui să fie recunoscută sau cu măsura în care ar trebui să fie evaluată la valoarea justă, ci și cu caracterul rezonabil al prezentărilor de informații. Cu privire la astfel de estimări contabile, cadrul de raportare financiară aplicabil ar putea prevedea prezentarea estimărilor contabile și a nivelului de incertitudine a estimării asociat acestora (A se vedea punctele A112–A113, A143–A144).

A75. În unele cazuri, estimarea incertitudinii legate de o estimare contabilă poate genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. ISA 570 (Revizuit)⁷¹ stabilește cerințe și oferă îndrumări pentru astfel de circumstanțe.

71 ISA 570, (Revizuit), Continuitatea activității

Complexitatea sau subiectivitatea (A se vedea punctul 16(b))

Gradul în care complexitatea afectează selectarea și aplicarea metodei

A76. Atunci când ia în calcul gradul în care selectarea și aplicarea metodei utilizate în realizarea estimării contabile sunt afectate de complexitate, auditorul poate analiza:

- Necesitatea unor competențe sau cunoștințe specializate ale conducerii care poate indica faptul că metoda utilizată în realizarea unei estimări contabile este complexă în mod inerent și, prin urmare, estimarea contabilă poate avea o susceptibilitate mai mare la denaturare semnificativă. Poate exista o susceptibilitate mai mare la denaturare semnificativă atunci când conducerea a elaborat intern un model și are o experiență relativ limitată în această privință sau utilizează un model care aplică o metodă ce nu este stabilită sau utilizată în mod obișnuit într-un anumit sector de activitate sau mediu.
- Natura bazei de evaluare prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil, care poate avea ca rezultat necesitatea unei metode complexe care necesită mai multe surse de date sau ipoteze istorice și cu caracter previzional, cu relații multiple între ele. De exemplu, o ajustare pentru pierderile din creditare preconizate poate necesita raționamente legate de rambursările viitoare ale creditelor și alte fluxuri de trezorerie, bazate pe analizarea unor date empirice istorice și pe aplicarea unor ipoteze cu caracter previzional. În mod similar, evaluarea unei datorii aferente unui contract de asigurare poate necesita ca raționamentele referitoare la plățile viitoare aferente contractelor de asigurare să fie proiectate pe baza datelor empirice istorice și a tendințelor actuale și previzionate.

Gradul în care complexitatea afectează selectarea și aplicarea datelor

A77. Atunci când ia în calcul gradul în care selectarea și aplicarea datelor utilizate în realizarea estimării contabile sunt afectate de complexitate, auditorul poate analiza:

- Complexitatea procesului de generare a datelor, luând în calcul relevanța și credibilitatea sursei de date. Datele din anumite surse pot fi mai credibile decât cele din alte surse. De asemenea, din motive de confidențialitate sau proprietate, unele surse de informații externe nu vor prezenta (sau nu vor prezenta în întregime) informații care pot fi relevante pentru a aprecia credibilitatea datelor pe care le furnizează, precum sursele datelor de bază pe care le-au utilizat și modul în care acestea au fost colectate și procesate.
- Complexitatea inerentă în menținerea integrității datelor. Atunci când există un volum mare și surse multiple de date, poate exista o complexitate inerentă în menținerea integrității datelor utilizate în realizarea unei estimări contabile.

- Necesitatea interpretării unor termeni contractuali complecși. De exemplu, stabilirea intrărilor sau ieșirilor de numerar generate de rabaturile comerciale acordate de furnizori sau către clienți poate depinde de termeni contractuali foarte complecși care necesită o experiență sau o competență specifică pentru a fi înțelese sau interpretate.

Gradul în care subiectivitatea afectează selectarea și aplicarea metodei, ipotezelor sau datelor

A78. Atunci când ia în calcul gradul în care selectarea și aplicarea metodei, ipotezelor sau datelor sunt afectate de subiectivitate, auditorul poate analiza:

- Măsura în care cadrul de raportare financiară aplicabil nu specifică abordările, conceptele, tehnicile și factorii de evaluare care trebuie utilizate (utilizați) în metoda de estimare.
- Incertitudinea referitoare la valoarea sau plasarea în timp, inclusiv dimensiunea perioadei de previziune. Valoarea și plasarea în timp reprezintă o sursă de incertitudine inerentă a estimării și generează necesitatea raționamentului conducerii pentru a selecta o estimare punctuală, ceea ce creează, la rândul său, o oportunitate pentru intervenția subiectivismului conducerii. De exemplu, o estimare contabilă care include ipoteze cu caracter previzional poate avea un grad mai mare de subiectivitate care poate fi susceptibil la subiectivismul conducerii.

Alți factori de risc inerent (A se vedea punctul 16(b))

A79. Gradul de subiectivitate asociat cu o estimare contabilă influențează susceptibilitatea estimării contabile la denaturare din cauza subiectivismului conducerii sau a fraudei alți factori de risc de fraudă, în măsura în care aceștia afectează riscul inerent. De exemplu, atunci când o estimare contabilă este expusă la un grad mai mare de subiectivitate, este probabil ca estimarea contabilă să fie mai susceptibilă la denaturare din cauza subiectivismului conducerii sau a fraudei și acest lucru poate avea ca rezultat un interval mare de rezultate ale evaluării posibile. Conducerea poate selecta din acel interval o estimare punctuală neadecvată în circumstanțele date sau care este influențată în mod neadecvat de subiectivismul intenționat sau neintenționat al conducerii și care, prin urmare, este denaturată. Pentru auditurile recurente, indiciile unui posibil subiectivism al conducerii identificate în timpul auditului perioadelor anterioare pot influența procedurile de planificare și evaluare a riscului din perioada curentă.

Riscuri semnificative (A se vedea punctul 17)

A80. Evaluarea de către auditor a riscului inerent, care ia în calcul măsura în care o estimare contabilă este expusă la incertitudinea estimării, complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent sau este afectată de acestea, ajută auditorul să stabilească dacă oricare dintre riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate reprezintă un risc semnificativ.

...

Situația în care auditorul intenționează să se bazeze pe eficacitatea operațională a controalelor relevante (A se vedea punctul 19)

A85. Testarea eficacității operaționale a controalelor relevante poate fi adecvată atunci când riscul inerent este evaluat ca având o valoare mai mare pe scara riscului inerent, inclusiv în cazul riscurilor semnificative. Această situație poate apărea atunci când estimarea contabilă este expusă la sau afectată de un grad mare de complexitate. Atunci când estimarea contabilă este afectată de un grad mare de subiectivitate și, prin urmare, necesită un raționament semnificativ din partea conducerii, limitările inerente în eficacitatea proiectării controalelor pot determina auditorul să se concentreze mai mult pe procedurile de fond decât pe testarea eficacității funcționării controalelor.

...

Evaluarea generală pe baza procedurilor de audit efectuate (A se vedea punctul 33)

...

Stabilirea măsurii în care estimările contabile sunt rezonabile sau denaturate (A se vedea punctele 9, 35)

...

ISA 600, Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)

Cerințe

Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează

17. Auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern.⁷² Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie:

(a) ...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Definiții

...

Componentă semnificativă (A se vedea punctul 9(m))

...

72 ISA 315 (Revizuit în 2019), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.

- A6. Echipa misiunii la nivelul grupului ar putea identifica, de asemenea, o componentă ca având o probabilitate mare de a cuprinde riscuri semnificative de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului ca urmare a naturii sau a circumstanțelor sale specifice, ~~(mai exact, riscuri care impun considerente speciale de audit⁷³)~~. De exemplu, o componentă ar putea fi responsabilă de tranzacționarea pe piața valutară și astfel să expună grupul la riscuri semnificative de denaturare semnificativă, chiar dacă altfel respectiva componentă nu are importanță individuală din punct de vedere financiar pentru grup.

...

Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează

Aspecte pe care le înțelege echipa misiunii la nivelul grupului (A se vedea punctul 17)

- A23. ISA 315 (Revizuit în 2019) conține îndrumări cu privire la aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea factorilor privind sectorul de activitate, de reglementare sau altor factori externi care afectează entitatea, inclusiv cadrul de raportare financiară aplicabil; natura entității; obiectivele și strategiile, precum și riscurile aferente afacerii; și evaluarea și revizuirea performanței financiare a entității.⁷⁴ Anexa 2 a prezentului ISA conține îndrumări cu privire la aspectele specifice unui grup, inclusiv procesul de consolidare.

Anexa 2

Exemple de aspecte pe care le înțelege echipa misiunii la nivelul grupului

...

Controale la nivelul grupului

1. Controalele la nivelul grupului pot include o combinație între următoarele:
 - Întâlniri periodice între conducerea grupului și cea a componentei pentru a discuta evoluțiile afacerii și a revizui performanța.
 - ...
 - ~~Activități de~~ Controalele din cadrul sistemului IT, comune pentru toate componentele sau pentru o parte dintre acestea.
 - Controalele din cadrul procesului grupului de monitorizare ~~Monitorizarea a sistemului de~~ controalelor interne, inclusiv a activităților de audit intern și a programelor de autoevaluare.
 - ...

73 ISA 315 (Revizuit), punctele 27–29.

74 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctele A6225–A6449 și Anexa 1.

Anexa 5

Aspecte necesare și suplimentare incluse în scrisoarea de instrucțiuni a echipei misiunii la nivelul grupului

Aspecte care sunt relevante pentru planificarea activității de către auditorul componente:

- ...
- ...

Aspecte care sunt relevante pentru gestionarea activității de către auditorul componente:

- Constatările testelor efectuate de echipa misiunii la nivelul grupului privind ~~activitățile de controalele ale~~ unui sistem de procesare comun care este comun pentru toate componentele sau pentru o parte dintre acestea, și testele controalelor ce urmează a fi efectuate de auditorul componente.
- ...

ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*

Introducere

...

Relația dintre ISA 315 (Revizuit în 2019) și ISA 610 (Revizuit în 2013)

...

7. ISA 315 (Revizuit în 2019) tratează modul în care cunoștințele și experiența funcției de audit intern pot contribui cu informații la înțelegerea de către auditorul extern a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității, și la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. ISA 315 (Revizuit în 2019)⁷⁵ explică, de asemenea, modul în care o comunicare eficientă între auditorii interni și cei externi creează un mediu în care auditorul extern poate fi informat cu privire la aspecte semnificative care pot influența activitatea auditorului extern.

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Definiția funcției de audit intern (A se vedea punctele 2, 14(a))

...

- A3. Mai mult, persoanele din cadrul entității cu sarcini operaționale și de conducere și responsabilități în afara activității de audit intern se confruntă, de

⁷⁵ ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 24(a)(ii)(e) și Anexa 4.

obicei, cu amenințări la adresa obiectivității lor din cauza cărora nu pot fi tratate, în sensul prezentului ISA, ca parte a activității de audit intern, deși pot efectua ~~activități de control~~ care pot fi testate în conformitate cu ISA 330.¹² Din acest motiv, monitorizarea controalelor efectuată de un proprietar-administrator nu va fi considerată ca fiind echivalentă cu o activitate de audit intern.

...

Evaluarea funcției de audit intern

...

Aplicarea unei abordări sistematice și disciplinate (A se vedea punctul 15(c))

A10. Aplicarea unei abordări sistematice și disciplinate pentru planificarea, efectuarea, supravegherea, revizuirea și documentarea activităților sale diferențiază activitățile de audit intern de alte ~~activități de control~~ de monitorizarea ~~controlului~~ care pot fi efectuate în cadrul entității.

...

A21. Așa cum se explică în ISA 315 (Revizuit în 2019),⁷⁶ riscurile semnificative ~~impun o atenție suplimentară în cadrul auditului~~ sunt riscuri evaluate aproape de limita superioară a spectrului riscului inerent și, prin urmare, posibilitatea auditorului extern de a utiliza activitatea de audit intern în situațiile care implică riscuri semnificative este restrânsă la proceduri care implică un raționament limitat. Mai mult, atunci când riscurile de denaturare semnificativă nu sunt reduse, este puțin probabil ca numai utilizarea activității de audit intern să reducă riscul de audit la un nivel scăzut acceptabil și să elimine necesitatea ca auditorul extern să efectueze în mod direct unele teste.

...

ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Stabilirea necesității unui expert al auditorului (A se vedea punctul 7)

A4. Ar putea fi necesar ca un expert al auditorului să asiste auditorul în una sau mai multe dintre următoarele situații:

- Înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de, ~~inclusiv a controlului~~ intern al entității.
- ...

⁷⁶ ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul ~~4(e)~~12(d).

ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Determinarea aspectelor-cheie de audit (A se vedea punctele 9–10)

...

Considerente în determinarea acelor aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului (A se vedea punctul 9)

...

Secțiunile cu un risc evaluat de denaturare semnificativă mai ridicat sau riscurile semnificative identificate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019) (A se vedea punctul 9(a))

...

A20. ISA 315 (Revizuit în 2019) definește un risc semnificativ drept un risc de denaturare semnificativă identificat și evaluat pentru care evaluarea riscului inerent este aproape de limita superioară a spectrului riscului inerent, din cauza gradului în care factorii de risc inerent afectează combinația dintre probabilitatea ca o denaturare să aibă loc și magnitudinea denaturării potențiale, dacă ar avea loc potrivit raționamentului auditorului, necesită o atenție deosebită pe parcursul auditului.⁷⁷ Secțiunile care necesită un raționament semnificativ din partea conducerii și tranzacțiile neobișnuite semnificative pot fi adesea identificate drept riscuri semnificative. Prin urmare, riscurile semnificative reprezintă adesea secțiuni care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului.

...

ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Citirea și analizarea altor informații (A se vedea punctele 14–15)

...

Analizarea măsurii în care există o inconsecvență semnificativă între alte informații și cunoștințele obținute de auditor în decursul auditului (A se vedea punctul 14(b))

...

77 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 12(l)

A31. Cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului includ înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și inclusiv a sistemului de control intern al entității, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019).⁷⁸ ISA 315 (Revizuit în 2019) stabilește înțelegerea care trebuie obținută de auditor, care include aspecte precum înțelegerea:

- (a) Structurii organizaționale, acționariatului, guvernantei și modelului de afaceri ale entității, inclusiv măsurii în care modelul de afaceri integrează utilizarea tehnologiei informației,
- (b) Sectorului de activitate, reglementărilor, precum și a altor factori externi relevanți,
- (c) Evaluărilor relevante utilizate, intern și extern, pentru a analiza evaluării și analizei performanțelor financiare a entității și
- (b) ~~Naturii entității,~~
- (e) ~~Modului de selectare și aplicare a politicilor contabile de către entitate,~~
- (d) ~~Obiectivelor și strategiilor entității,~~

...

Reacții în cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare sau în cazul în care este necesară actualizarea cunoștințelor auditorului despre entitate și mediul său (A se vedea punctul 20)

A51. Atunci când citește alte informații, auditorul poate identifica informații noi care au implicații asupra:

- Înțelegerii de către auditor a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității care, prin urmare, pot indica necesitatea ca auditorul să își revizuiască evaluarea riscurilor.⁷⁹
- ...

78 ISA 315 (Revizuit în 2019), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său, punctele 1941-2742

79 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctele 41-34 și A419-26 și 37

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL
PRIVIND MANAGEMENTUL CALITĂȚII 1**

**MANAGEMENTUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE
CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI SAU REVIZURI
ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, SAU ALTE MISIUNI
DE ASIGURARE SAU SERVICII CONEXE**

(În vigoare începând cu 15 decembrie 2022)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISQM	1-5
Sistemul de management al calității din cadrul firmei	6-11
Autoritatea prezentului ISQM	12
Data intrării în vigoare	13
Obiectiv	14-15
Definiții	16
Cerințe	
Aplicarea cerințelor relevante și conformitatea cu acestea	17-18
Sistemul de management al calității	19-22
Procesul de evaluare a riscului din cadrul firmei	23-27
Guvernanța și conducerea	28
Cerințe etice relevante	29
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice	30
Efectuarea misiunii	31
Resurse	32
Informațiile și comunicarea	33
Răspunsuri specifice	34
Procesul de monitorizare și remediere	35-47
Cerințele rețelei sau serviciile rețelei	48-52
Evaluarea sistemului de management al calității	53-56
Documentarea	57-60

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului ISQM	A1-A2
Sistemul de management al calității din cadrul firmei	A3-A5
Autoritatea prezentului ISQM	A6-A9
Definiții	A10-A28
Aplicarea cerințelor relevante și conformitatea cu acestea	A29
Sistemul de management al calității	A30-A38
Procesul de evaluare a riscului din cadrul firmei	A39-A54
Governanța și conducerea	A55-A61
Cerințe etice relevante.....	A62-A66
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice	A67-A74
Efectuarea misiunii	A75-A85
Resurse	A86-A108
Informațiile și comunicarea	A109-A115
Răspunsuri specificate	A116-A137
Procesul de monitorizare și remediere	A138-A174
Cerințele rețelei sau serviciile rețelei	A175-A186
Evaluarea sistemului de management al calității	A187-A201
Documentarea	A202-A206

Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 1, *Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirile ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe*, trebuie citit în paralel cu *Prefața la reglementările internaționale de management al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISQM

1. Prezentul Standard Internațional privind Managementul Calității (ISQM) tratează responsabilitățile unei firme privind proiectarea, implementarea și funcționarea unui sistem de management al calității aferent auditurilor sau revizuirilor situațiilor financiare, sau altor misiuni de asigurare sau servicii conexe.
2. Revizuirea calității misiunilor face parte din sistemul de management al calității din cadrul unei firme și:
 - (a) Prezentul ISQM tratează responsabilitatea firmei de a stabili politici sau proceduri care să trateze misiunile pentru care se impune revizuirea calității.
 - (b) ISQM 2¹ tratează desemnarea și eligibilitatea persoanei care revizuieste calitatea misiunii, precum și efectuarea și documentarea revizuirii calității misiunii.
3. Alte reglementări ale Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB):
 - (a) Au la bază premisa că firma intră sub incidența ISQM-urilor sau a unor cerințe naționale care sunt cel puțin la fel de stricte² și
 - (b) Includ cerințe în legătură cu managementul calității la nivel de misiune pentru partenerii de misiune și alți membri ai echipei misiunii. De exemplu, ISA 220 (Revizuit) tratează responsabilitățile specifice ale auditorului în ceea ce privește managementul calității la nivel de misiune pentru un audit al situațiilor financiare și responsabilitățile conexe ale partenerului de misiune. (A se vedea punctul A1)
4. Prezentul ISQM trebuie citit în paralel cu cerințele etice relevante. Legile, reglementările sau cerințele etice relevante pot stabili responsabilități pentru managementul calității din cadrul firmei dincolo de cele descrise în prezentul ISQM. (A se vedea punctul A2)
5. Prezentul ISQM se aplică tuturor firmelor care efectuează audituri sau revizuiți ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe (adică dacă firma efectuează oricare dintre aceste tipuri de misiuni, se aplică prezentul ISQM, iar sistemul de management al calității stabilit în conformitate cu cerințele prezentului ISQM facilitează efectuarea tuturor acelor misiuni în mod consecvent de către firmă).

1 ISQM 2, *Revizuirile calității misiunii*.

2 A se vedea, de exemplu, Standardul Internațional de Audit (ISA) 220 (Revizuit), *Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 3.

Sistemul de management al calității din cadrul firmei

6. Un sistem de management al calității funcționează într-o manieră continuă și repetitivă și răspunde modificărilor survenite în natura și circumstanțele firmei și ale misiunilor sale. De asemenea, un astfel de sistem nu funcționează liniar. Totuși, în sensul prezentului ISQM, un sistem de management al calității tratează următoarele opt componente: (A se vedea punctul A3)
 - (a) Procesul de evaluare a riscurilor din cadrul firmei,
 - (b) Guvernanța și conducerea,
 - (c) Cerințele etice relevante,
 - (d) Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice,
 - (e) Efectuarea misiunilor,
 - (f) Resursele,
 - (g) Informațiile și comunicarea și
 - (h) Procesul de monitorizare și remediere.
7. Prezentul ISQM îi impune firmei să aplice o abordare bazată pe riscuri pentru proiectarea, implementarea și funcționarea componentelor sistemului de management al calității într-o manieră interconectată și coordonată, astfel încât firma să gestioneze proactiv calitatea misiunilor pe care le efectuează. (A se vedea punctul A4)
8. Abordarea bazată pe riscuri este integrată în cerințele prezentului ISQM prin:
 - (a) Stabilirea obiectivelor referitoare la calitate. Obiectivele referitoare la calitate stabilite de firmă constau în obiective legate de componentele sistemului de management al calității care trebuie îndeplinite de firmă. Aceasta trebuie să stabilească obiectivele referitoare la calitate specificate de prezentul ISQM și orice obiective suplimentare referitoare la calitate considerate necesare de către firmă pentru îndeplinirea obiectivelor sistemului de management al calității.
 - (b) Identificarea și evaluarea riscurilor la adresa îndeplinirii obiectivelor referitoare la calitate (denumite în prezentul standard riscuri la adresa calității). Firma trebuie să identifice și să evalueze riscurile la adresa calității pentru a furniza o bază pentru proiectarea și implementarea răspunsurilor.
 - (c) Proiectarea și implementarea răspunsurilor pentru tratarea riscurilor la adresa calității. Natura, plasarea în timp și amploarea răspunsurilor firmei pentru tratarea riscurilor la adresa calității se bazează pe, și răspund la, evaluările de risc la adresa calității.
9. Prezentul ISQM prevede că persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de manage-

ment al calității, în numele firmei, trebuie să evalueze cel puțin anual sistemul de management al calității și să concluzioneze dacă acesta oferă firmei asigurarea rezonabilă că obiectivele sistemului, prevăzute la punctul 14 (a) și (b), sunt îndeplinite. (A se vedea punctul A5)

Adaptabilitate

10. În aplicarea unei abordări bazate pe riscuri, firma trebuie să ia în considerare:

- (a) Natura și circumstanțele firmei și
- (b) Natura și circumstanțele misiunilor pe care le efectuează firma.

În consecință, modul în care este proiectat sistemul de management al calității din cadrul firmei, în special complexitatea și măsura în care acesta are un caracter formal, va fi diferit. De exemplu, o firmă care efectuează diferite tipuri de misiuni pentru o gamă variată de entități, inclusiv audituri ale situațiilor financiare ale entităților cotate, va trebui probabil să aibă un sistem de management al calității și o documentație-suport mai complexe și mai formale decât o firmă care efectuează doar revizuiți ale situațiilor financiare sau misiuni de compilare.

Rețele și furnizori de servicii

11. Prezentul ISQM tratează responsabilitățile firmei atunci când aceasta:

- (a) Aparține unei rețele și se conformează cerințelor rețelei ori utilizează serviciile rețelei în sistemul de management al calității sau la efectuarea misiunilor sau
- (b) Utilizează resurse de la un furnizor de servicii în sistemul său de management al calității sau la efectuarea misiunilor.

Chiar dacă firma se conformează cerințelor rețelei ori utilizează serviciile rețelei sau resurse de la un furnizor de servicii, firma este responsabilă pentru sistemul propriu de management al calității.

Autoritatea prezentului ISQM

12. Punctul 14 conține obiectivul pe care trebuie să-l urmărească firma în aplicarea prezentului ISQM. Prezentul ISQM conține: (A se vedea punctul A6)

- (a) Cerințe proiectate pentru a-i permite firmei să îndeplinească obiectivul de la punctul 14, (A se vedea punctul A7)
- (b) Îndrumări conexe sub formă de materiale privind aplicarea și alte materiale explicative, (A se vedea punctul A8)
- (c) Un material introductiv care oferă contextul relevant pentru o înțelegere adecvată a prezentului ISQM și
- (d) Definiții. (A se vedea punctul A9)

Data intrării în vigoare

13. Sistemele de management al calității conforme cu prezentul ISQM trebuie să fie proiectate și implementate până la data de 15 decembrie 2022, iar evaluarea sistemului de management al calității prevăzută la punctele 53-54 din prezentul ISQM trebuie efectuată în termen de cel mult un an după data de 15 decembrie 2022.

Obiectiv

14. Obiectivul firmei este de a proiecta, implementa și opera un sistem de management al calității pentru audituri sau revizuri ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe efectuate de firmă care să îi furnizeze acesteia asigurarea rezonabilă că:
- (a) Firma și personalul acesteia își îndeplinesc responsabilitățile în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și desfășoară misiuni în conformitate cu astfel de standarde și cerințe și
 - (b) Rapoartele misiunilor emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.
15. Interesul public este deservit prin efectuarea consecventă a unor misiuni de calitate. Proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității permite efectuarea consecventă a unor misiuni de calitate, furnizându-i firmei o asigurare rezonabilă că au fost îndeplinite obiectivele sistemului de management al calității, stipulate la punctul 14 (a) și (b). Misiunile de calitate sunt realizate prin planificarea și efectuarea misiunilor și prin raportarea cu privire la acestea în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile. Îndeplinirea obiectivelor acelor standarde și conformarea cu cerințele legilor și reglementărilor aplicabile implică exercitarea raționamentului profesional și, atunci când este aplicabil tipului de misiune, exercitarea scepticismului profesional.

Definiții

16. În contextul prezentului ISQM, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Deficiență în sistemul de management al calității din cadrul firmei (denumită „deficiență” în prezentul ISQM) – Aceasta există atunci când: (A se vedea punctele A10, A159-A160)
 - (i) Nu a fost stabilit un obiectiv referitor la calitate necesar pentru îndeplinirea obiectivului sistemului de management al calității,
 - (ii) Nu a fost identificat sau evaluat corespunzător un risc la adresa calității sau o combinație de riscuri la adresa calității, (A se vedea punctul A11)
 - (iii) Un răspuns sau o combinație de răspunsuri nu reduce la un nivel

acceptabil de scăzut probabilitatea materializării unui risc conex la adresa calității deoarece răspunsul nu este (răspunsurile nu sunt) proiectat(e), implementat(e) corespunzător sau nu funcționează corespunzător sau

- (iv) Un alt aspect al sistemului de management al calității lipsește sau nu este proiectat, implementat corespunzător sau nu funcționează corespunzător, iar astfel, o cerință din prezentul ISQM a rămas netratată. (A se vedea punctul A12)
- (b) Documentația misiunii – Evidența activităților efectuate, a rezultatelor obținute și a concluziilor la care a ajuns practicianul (uneori se utilizează și termenii „documente de lucru” sau „foi de lucru”).
- (c) Partener de misiune³ – Partenerul sau o altă persoană din firmă care este responsabil(ă) de misiune, de efectuarea acesteia și de raportul emis în numele firmei și care, atunci când este necesar, deține autoritatea adecvată acordată de un organism profesional, legal sau de reglementare.
- (d) Revizuirea calității misiunii – O evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative realizate de echipa misiunii și a concluziilor formulate, efectuată de partenerul de revizuire al calității misiunii și finalizată la data raportului misiunii sau înainte de această dată.
- (e) Partener de revizuire al calității misiunii – Un partener, o altă persoană din firmă sau o persoană din afara acesteia, desemnat(ă) de firmă pentru a efectua revizuirea calității misiunii.
- (f) Echipa misiunii – Toți partenerii și personalul care efectuează misiunea și orice alte persoane care efectuează proceduri aferente misiunii, mai puțin experții externi⁴ și auditorii interni care furnizează asistență directă pentru o misiune. (A se vedea punctul A13)
- (g) Inspecții externe – Inspecții sau investigații desfășurate de o autoritate de supraveghere externă în legătură cu sistemul de management al calității din cadrul firmei sau cu misiunile efectuate de firmă. (A se vedea punctul A14)
- (h) Constatări (în legătură cu un sistem de management al calității) – Informații privind proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității care au fost colectate pe parcursul efectuării activităților de monitorizare, a inspecțiilor externe și din alte surse relevante, care indică faptul că ar putea exista una sau mai multe deficiențe. (A se vedea punctele A15-A17)

3 Termenii „partener de misiune” și „partener” trebuie interpretați, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți lor din sectorul public.

4 ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*, punctul 6 (a), definește termenul „expert al auditorului”.

- (i) Firmă – Un practician individual, un parteneriat sau o corporație ori o altă entitate de profesioniști contabili, sau echivalentul unei astfel de entități din sectorul public. (A se vedea punctul A18)
- (j) Entitate cotate – O entitate ale cărei acțiuni, obligațiuni sau datorii sunt cotate sau listate pe o bursă de valori recunoscută sau sunt tranzacționate conform reglementărilor unei burse de valori recunoscute sau ale unui alt organism echivalent.
- (k) Firmă din cadrul unei rețele – O firmă sau o entitate care aparține unei rețele.
- (l) Rețea – O structură mai mare: (A se vedea punctul A19)
 - (i) Care are ca scop cooperarea și
 - (ii) Care are ca scop clar împărțirea profitului sau a costurilor, ori care este deținută, controlată sau administrată în comun, are politici sau proceduri comune de management al calității și o strategie de afaceri comună, utilizează un nume de marcă comun ori folosește în comun o parte semnificativă a resurselor profesionale.
- (m) Partener – Orice persoană care are autoritatea de a încheia angajamente în numele firmei în ceea ce privește efectuarea unei misiuni de servicii profesionale.
- (n) Personal – Partenerii și angajații firmei. (A se vedea punctele A20-A21)
- (o) Raționament profesional – Aplicarea pregătirii, a cunoștințelor și a experienței relevante, în contextul standardelor profesionale, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate pentru proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității din cadrul firmei.
- (p) Standarde profesionale – Standardele pentru misiuni ale IAASB, așa cum sunt definite în Prefața la reglementările internaționale privind managementul calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe și în cerințele etice relevante.
- (q) Obiective referitoare la calitate – Rezultatele dorite în legătură cu componentele sistemului de management al calității care trebuie îndeplinite de firmă.
- (r) Risc la adresa calității – Un risc care prezintă o posibilitate rezonabilă:
 - (i) De a apărea și
 - (ii) De a afecta negativ, individual sau în combinație cu alte riscuri, îndeplinirea unuia sau mai multor obiective referitoare la calitate.

- (s) Asigurare rezonabilă – În contextul ISQM-urilor, un nivel de ridicat, dar nu absolut, de asigurare.
- (t) Cerințe etice relevante – Principii de etică profesională și cerințe etice aplicabile profesioniștilor contabili atunci când efectuează audituri sau revizuiți ale situațiilor financiare sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe. Cerințele etice relevante cuprind, de obicei, prevederile Codului IESBA care se referă la auditurile sau revizuirile situațiilor financiare, precum și la alte misiuni de asigurare sau servicii conexe, împreună cu cerințele naționale care sunt mai restrictive. (A se vedea punctele A22-A24, A62)
- (u) Răspuns (în legătură cu un sistem de management al calității) – Politici și proceduri proiectate și implementate de firmă pentru a trata unul sau mai multe riscuri la adresa calității: (A se vedea punctele A25-A27, A50)
 - (i) Politicile sunt afirmații cu privire la ceea ce ar trebui sau ceea ce nu ar trebui făcut pentru a trata un risc (riscuri) la adresa calității. Astfel de afirmații pot fi documentate, prevăzute în mod explicit în comunicări sau indicate prin intermediul acțiunilor și deciziilor.
 - (ii) Procedurile sunt acțiuni de implementare a politicilor.
- (v) Furnizor de servicii (în contextul prezentului ISQM) – O persoană sau o organizație din afara firmei care furnizează o resursă utilizată în sistemul de management al calității sau la efectuarea misiunilor. Furnizorii de servicii nu includ rețeaua firmei, alte firme din rețea sau alte structuri sau organizații din rețea. (A se vedea punctele A28, A105)
- (w) Angajați – Profesioniști, alții decât partenerii, inclusiv orice experți angajați de firmă.
- (x) Sistem de management al calității – Un sistem proiectat, implementat și operat de o firmă pentru a-i furniza acesteia asigurarea rezonabilă că:
 - (i) Firma și personalul său își îndeplinesc responsabilitățile în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și desfășoară misiuni în conformitate cu aceste standarde și cerințe și
 - (ii) Rapoartele misiunilor emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.

Cerințe

Aplicarea cerințelor relevante și conformitatea cu acestea

17. Firma trebuie să se conformeze fiecărei cerințe din prezentul ISQM, cu excepția cazului în care dispoziția nu este relevantă pentru firmă ca urmare a naturii și circumstanțelor firmei sau ale misiunilor sale. (A se vedea punctul A29)

18. Persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității și persoana căreia i-a (persoanele cărora le-a) fost desemnată responsabilitatea operațională pentru sistemul de management al calității din cadrul firmei trebuie să înțeleagă prezentul ISQM, inclusiv materialele privind aplicarea și alte materiale explicative, pentru a înțelege obiectivul prezentului ISQM și pentru a aplica cerințele acestuia în mod corespunzător.

Sistemul de management al calității

19. Firma trebuie să elaboreze, să implementeze și să opereze un sistem de management al calității. În acest sens, firma trebuie să-și exercite raționamentul profesional, ținând cont de natura și circumstanțele firmei și ale misiunilor sale. Componenta referitoare la guvernanta și conducere a sistemului de management al calității creează mediul care sprijină proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității. (A se vedea punctele A30-A31)

Responsabilități

20. Firma trebuie să atribuie: (A se vedea punctele A32-A35)
- (a) Responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității directorului executiv al firmei sau partnerului de conducere al firmei (sau echivalentului acestuia) ori, după caz, consiliului director al partenerilor (sau echivalentului acestuia),
 - (b) Responsabilitatea operațională pentru sistemul de management al calității,
 - (c) Responsabilitatea operațională pentru aspecte specifice ale sistemului de management al calității, inclusiv:
 - (i) Conformitatea cu cerințele privind independența și (A se vedea punctul A36)
 - (ii) Procesul de monitorizare și remediere.
21. Pentru atribuirea rolurilor de la punctul 20, firma trebuie să determine că persoana respectivă (persoanele respective): (A se vedea punctul A37)
- (a) Are (au) experiența, cunoștințele, influența și autoritatea adecvate în cadrul firmei, precum și suficient timp pentru a-și îndeplini responsabilitatea care i-a (le-a) fost atribuită și (A se vedea punctul A38)
 - (b) Înțelege (înțeleg) rolul care i-a (le-a) fost desemnat și faptul că poartă răspunderea pentru îndeplinirea acestuia.
22. Firma trebuie să determine că persoana căreia i-a (persoanele cărora le-a) fost desemnată responsabilitatea operațională pentru sistemul de management al calității, conformitatea cu cerințele privind independența și procesul de monitorizare și remediere are (au) o cale de comunicare directă cu persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității.

Procesul de evaluare a riscurilor din cadrul firmei

23. Firma trebuie să proiecteze și să implementeze o procedură de evaluare a riscurilor pentru a stabili obiective referitoare la calitate, pentru a identifica și a evalua riscurile la adresa calității și pentru a proiecta și implementa răspunsurile pentru tratarea riscurilor la adresa calității. (A se vedea punctele A39-A41)
24. Firma trebuie să stabilească obiectivele referitoare la calitate prevăzute în prezentul ISQM și orice obiective suplimentare referitoare la calitate considerate necesare de către firmă pentru îndeplinirea obiectivelor sistemului de management al calității. (A se vedea punctele A42-A44)
25. Firma trebuie să identifice și să evalueze riscurile la adresa calității pentru a furniza o bază pentru proiectarea și implementarea răspunsurilor. În acest scop, firma trebuie:
 - (a) Să înțeleagă condițiile, evenimentele, circumstanțele, acțiunile sau inacțiunile care ar putea afecta negativ îndeplinirea obiectivelor referitoare la calitate, inclusiv: (A se vedea punctele A45-A47)
 - (i) În ceea ce privește natura și circumstanțele firmei, cele care au legătură cu:
 - a. Complexitatea și caracteristicile operaționale ale firmei,
 - b. Deciziile și acțiunile operaționale și strategice, procesele de afaceri și modelul de afaceri ale firmei,
 - c. Caracteristicile și stilul de management al conducerii,
 - d. Resursele firmei, inclusiv resursele oferite de furnizorii de servicii,
 - e. Legile, reglementările, standardele profesionale și mediul în care funcționează firma și
 - f. În cazul unei firme care aparține unei rețele, natura și amploarea cerințelor rețelei și serviciilor rețelei, dacă există.
 - (ii) În ceea ce privește natura și circumstanțele misiunilor efectuate de firmă, cele care au legătură cu:
 - a. Tipurile de misiuni efectuate de firmă și rapoartele care vor fi emise și
 - b. Tipurile de entități pentru care se desfășoară astfel de misiuni.
 - (b) Să țină cont de modul și de gradul în care condițiile, evenimentele, circumstanțele, acțiunile sau inacțiunile de la punctul 25 (a) pot afecta negativ îndeplinirea obiectivelor referitoare la calitate. (A se vedea punctul A48)

26. Firma trebuie să elaboreze și să implementeze răspunsuri pentru a trata riscurile la adresa calității într-o manieră care este bazată pe, și răspunde la, evaluările de risc la adresa calității. Răspunsurile firmei trebuie să includă și răspunsurile prevăzute la punctul 34. (A se vedea punctele A49-A51)
27. Firma trebuie să stabilească politici sau proceduri pentru a identifica informațiile care arată că sunt necesare obiective suplimentare referitoare la calitate, ori riscuri la adresa calității sau răspunsuri modificate sau suplimentare, ca urmare a modificărilor survenite în natura și circumstanțele firmei sau ale misiunilor acesteia. Dacă sunt identificate astfel de informații, firma trebuie să le analizeze și, dacă este cazul: (A se vedea punctele A52-A53)
- (a) Să stabilească obiective suplimentare referitoare la calitate sau să modifice obiectivele suplimentare referitoare la calitate stabilite deja, (A se vedea punctul A54)
 - (b) Să identifice și să evalueze riscurile suplimentare la adresa calității, să modifice riscurile la adresa calității sau să reevalueze riscurile la adresa calității sau
 - (c) Să proiecteze și să implementeze răspunsuri suplimentare sau să modifice răspunsurile.

Guvernanța și conducerea

28. Firma trebuie să stabilească următoarele obiective referitoare la calitate care tratează guvernanța și conducerea firmei, ce creează mediul care sprijină sistemul de management al calității:
- (a) Firma demonstrează un angajament față de calitate prin intermediul unei culturi care se extinde la nivelul întregii firme și care recunoaște și consolidează: (A se vedea punctele A55-A56)
 - (i) Rolul firmei în deservirea interesului public, prin efectuarea unor misiuni de calitate în mod consecvent,
 - (ii) Importanța eticii, valorilor și atitudinilor profesionale,
 - (iii) Responsabilitatea față de calitate a întregului personal în ce privește efectuarea misiunilor sau a activităților în contextul sistemului de management al calității, precum și comportamentul așteptat din partea acestuia și
 - (iv) Importanța calității în deciziile și acțiunile strategice ale firmei, inclusiv în prioritățile financiare și operaționale ale acesteia.
 - (b) Conducerea este responsabilă și răspunde pentru calitate. (A se vedea punctul A57)
 - (c) Conducerea demonstrează un angajament față de calitate prin intermediul acțiunilor și al comportamentelor sale. (A se vedea punctul A58)

- (d) Structura organizatorică și desemnarea rolurilor, a responsabilităților și a autorității sunt adecvate pentru a permite proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității din cadrul firmei. (A se vedea punctele A32, A33, A35, A59)
- (e) Există o planificare privind necesarul de resurse, inclusiv de resurse financiare, iar resursele sunt obținute, alocate sau atribuite într-o manieră consecventă cu angajamentul față de calitate al firmei. (A se vedea punctele A60-A61)

Cerințe etice relevante

29. Firma trebuie să stabilească următoarele obiective referitoare la calitate care tratează îndeplinirea responsabilităților în conformitate cu cerințele etice relevante, inclusiv cu cele privind independența: (A se vedea punctele A62-A64, A66)
- (a) Firma și personalul său:
 - (i) Înțeleg cerințele etice relevante care se aplică firmei și misiunilor acesteia și (A se vedea punctele A22, A24)
 - (ii) Își îndeplinesc responsabilitățile în legătură cu cerințele etice relevante care se aplică firmei și misiunilor acesteia.
 - (b) Alte părți, inclusiv rețeaua, firmele din cadrul unei rețele, persoanele din rețea sau din firmele din rețea ori furnizorii de servicii, care fac obiectul cerințelor etice relevante ce se aplică firmei și misiunilor acesteia:
 - (i) Înțeleg cerințele etice relevante care li se aplică și (A se vedea punctele A22, A24, A65)
 - (ii) Își îndeplinesc responsabilitățile în legătură cu cerințele etice relevante care li se aplică.

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice

30. Firma trebuie să stabilească următoarele obiective referitoare la calitate care tratează acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice:
- (a) Raționamentele firmei pentru a decide dacă să accepte sau să continue o relație cu un client sau o misiune specifică sunt adecvate în baza:
 - (i) Informațiilor obținute cu privire la natura și circumstanțele misiunii și integritatea și valorile etice ale clientului (inclusiv conducerea acestuia și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta), care sunt suficiente pentru a susține acele raționamente și (A se vedea punctele A67-A71)
 - (ii) Capacității firmei de a efectua misiunea în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile. (A se vedea punctul A72)

- (b) Prioritățile financiare și operaționale ale firmei nu conduc la raționamente inadecvate cu privire la acceptarea sau continuarea unei relații cu un client sau a unei misiuni specifice. (A se vedea punctele A73-A74)

Efectuarea misiunii

- 31. Firma trebuie să stabilească următoarele obiective referitoare la calitate care tratează efectuarea unor misiuni de calitate:
 - (a) Echipele misiunilor își înțeleg și își îndeplinesc responsabilitățile în legătură cu misiunile, inclusiv, după caz, responsabilitatea generală a partenerilor de misiune de a gestiona și de a asigura calitatea misiunii și de a se implica suficient și adecvat pe tot parcursul misiunii. (A se vedea punctul A75)
 - (b) Natura, plasarea în timp și amplexarea coordonării și supervizării echipelor misiunilor și revizuirea activităților efectuate sunt adecvate naturii și circumstanțelor misiunilor și al resurselor atribuite sau puse la dispoziție echipelor misiunilor, iar activitățile efectuate de membrii cu mai puțină experiență ai echipelor misiunilor sunt coordonate, supervizate și revizuite de membrii cu mai multă experiență ai echipelor misiunilor. (A se vedea punctele A76-A77)
 - (c) Echipele misiunilor exercită un raționament profesional adecvat și, atunci când este aplicabil tipului de misiune, un scepticism profesional adecvat. (A se vedea punctul A78)
 - (d) Există o consultare cu privire la aspectele dificile sau controversate, iar concluziile convenite sunt implementate. (A se vedea punctele A79-A81)
 - (e) Diferențele de opinie din cadrul echipei misiunii ori dintre echipa misiunii și persoana care revizuieste calitatea misiunii sau persoanele care realizează activități ce țin de sistemul de management al calității din cadrul firmei sunt aduse în atenția firmei și rezolvate. (A se vedea punctul A82)
 - (f) Documentația misiunii este întocmită în timp util după data raportului misiunii și este menținută și păstrată în siguranță pentru a corespunde nevoilor firmei și pentru a se conforma legilor, reglementărilor, cerințelor etice relevante sau standardelor profesionale. (A se vedea punctele A83-A85)

Resurse

- 32. Firma trebuie să stabilească următoarele obiective referitoare la calitate care tratează obținerea, dezvoltarea, utilizarea, păstrarea, alocarea și atribuirea corespunzătoare ale resurselor în timp util pentru a permite proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității: (A se vedea punctele A86-A87)

Resurse umane

- (a) Membrii personalului sunt angajați, pregătiți profesional și păstrați în cadrul firmei și dispun de competența și capacitățile necesare pentru: (A se vedea punctele A88-A90)
 - (i) A efectua consecvent misiuni de calitate, ceea ce include deținerea cunoștințelor sau a experienței relevante pentru misiunile efectuate de firmă sau
 - (ii) A efectua activități sau a îndeplini responsabilități în legătură cu funcționarea sistemului de management al calității din cadrul firmei.
- (b) Personalul demonstrează un angajament față de calitate prin acțiunile și comportamentele sale, iar în urma unei evaluări periodice efectuate, al compensațiilor, promovării sau altor stimulente, este penalizat sau recompensat. (A se vedea punctele A91-A93)
- (c) Personalul este suplimentat din surse externe (adică rețeaua, o altă firmă din cadrul unei rețele sau un furnizor de servicii) atunci când firma nu dispune de personal suficient sau adecvat pentru a permite funcționarea sistemului de management al calității din cadrul firmei sau efectuarea misiunilor. (A se vedea punctul A94)
- (d) Pentru fiecare misiune sunt desemnați membri ai echipei misiunii, inclusiv un partener de misiune, care au competența și capacitățile adecvate, și le este alocat inclusiv suficient timp, pentru a efectua în mod consecvent misiuni de calitate. (A se vedea punctele A88-A89, A95-A97)
- (e) Pentru efectuarea activităților din cadrul sistemului de management al calității sunt desemnate persoane care au competența și capacitățile necesare, inclusiv suficient timp, pentru a efectua aceste activități.

Resurse tehnologice

- (f) Sunt obținute sau dezvoltate, implementate, menținute și utilizate resurse tehnologice adecvate pentru a permite funcționarea sistemului de management al calității din cadrul firmei și efectuarea misiunilor. (A se vedea punctele A98-A101, A104)

Resurse intelectuale

- (g) Sunt obținute sau dezvoltate, implementate, menținute și utilizate resurse intelectuale adecvate pentru a permite funcționarea sistemului de management al calității din cadrul firmei și efectuarea unor misiuni de calitate în mod consecvent, iar aceste resurse intelectuale sunt consecvente cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile, după caz. (A se vedea punctele A102-A104)

Furnizori de servicii

- (h) Resursele umane, tehnologice sau intelectuale de la furnizori de servicii sunt adecvate pentru a fi utilizate în sistemul de management al calității din cadrul firmei și la efectuarea misiunilor, ținând cont de obiectivele referitoare la calitate prevăzute la punctul 32 (d), (e), (f) și (g). (A se vedea punctele A105-A108)

Informațiile și comunicarea

- 33. Firma trebuie să stabilească următoarele obiective referitoare la calitate care tratează obținerea, generarea sau utilizarea de informații în legătură cu sistemul de management al calității, precum și comunicarea în timp util a informațiilor în cadrul firmei și către părți din afara acesteia pentru a permite proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității: (A se vedea punctul A109)
 - (a) Sistemul informațional identifică, colectează, procesează și menține informații relevante și credibile care sprijină sistemul de management al calității, fie din surse interne, fie din surse externe. (A se vedea punctele A110-A111)
 - (b) Cultura firmei recunoaște și consolidează responsabilitatea personalului de a partaja informații atât cu firma, cât și în cadrul personalului. (A se vedea punctul A112)
 - (c) Sunt partajate informații relevante și credibile la nivelul întregii firme și cu echipele misiunilor, inclusiv: (A se vedea punctul A112)
 - (i) Sunt comunicate informații personalului și echipelor misiunilor, iar natura, plasarea în timp și amploarea informațiilor sunt suficiente pentru a le permite acestora să înțeleagă și să-și îndeplinească responsabilitățile legate de efectuarea activităților în cadrul sistemului de management al calității sau misiunilor și
 - (ii) Personalul și echipele misiunilor comunică informații firmei atunci când efectuează activități în cadrul sistemului de management al calității sau misiunilor.
 - (d) Sunt comunicate informații relevante și credibile părților externe, inclusiv:
 - (i) Sunt comunicate informații de către firmă către rețeaua firmei sau în cadrul rețelei firmei ori către furnizorii de servicii, dacă există, permițând rețelei ori furnizorilor de servicii să își îndeplinească responsabilitățile legate de cerințele rețelei sau serviciile rețelei ori de resursele pe care le furnizează și (A se vedea punctul A113)
 - (ii) Sunt comunicate informații la nivel extern atunci când legile, reglementările sau standardele profesionale prevăd acest lucru sau pentru a sprijini înțelegerea sistemului de management al

calității de către părțile externe. (A se vedea punctele A114-
A115)

Răspunsuri specifice

34. Pentru proiectarea și implementarea răspunsurilor în conformitate cu punctul 26, firma trebuie să includă următoarele răspunsuri: (A se vedea punctul A116)
- (a) Firma stabilește politici sau proceduri pentru:
 - (i) Identificarea, evaluarea și tratarea amenințărilor la adresa conformității cu cerințele etice relevante și (A se vedea punctul A117)
 - (ii) Identificarea, comunicarea, evaluarea și raportarea oricăror încălcări ale cerințelor etice relevante și răspunsuri adecvate la cauzele și consecințele încălcărilor, în timp util. (A se vedea punctele A118-A119)
 - (b) Firma obține, cel puțin anual, o confirmare în scris privind conformitatea cu cerințele privind independența din partea tuturor membrilor personalului care trebuie să se conformeze cerințelor etice relevante privind independența.
 - (c) Firma stabilește politici sau proceduri pentru primirea, investigarea și soluționarea plângerilor și acuzațiilor cu privire la neefectuarea activităților în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile ori la neconformitatea cu politicile sau procedurile firmei stabilite în conformitate cu prezentul ISQM. (A se vedea punctele A120-A121)
 - (d) Firma stabilește politici sau proceduri care tratează circumstanțele în care:
 - (i) Firma descoperă, ulterior acceptării sau continuării relației cu un client sau a unei misiuni specifice, informații care ar fi determinat firma să refuze relația cu acel client sau misiunea specifică dacă informațiile ar fi fost cunoscute înainte de acceptarea sau continuarea relației clientul sau a misiunii specifice, sau (A se vedea punctele A122-A123)
 - (ii) Firma este obligată prin legi sau reglementări să accepte o relație cu un client sau o misiune specifică. (A se vedea punctul A123)
 - (e) Firma stabilește politici sau proceduri care: (A se vedea punctele A124-A126)
 - (i) Impun comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța atunci când se efectuează un audit al situațiilor financiare ale entităților cotate cu privire la modul în care sistemul de

management al calității susține efectuarea consecventă a unor misiuni de audit de calitate, (A se vedea punctele A127-A129)

- (ii) Tratează momentele în care este adecvat din alte motive să se comunice cu părți externe cu privire la sistemul de management al calității din cadrul firmei și (A se vedea punctul A130)
 - (iii) Tratează informațiile care vor fi furnizate atunci când se comunică la nivel extern în conformitate cu punctul 34 (e) (i) și (ii), inclusiv natura, plasarea în timp și amploarea comunicării și forma adecvată a acesteia. (A se vedea punctele A131-A132)
- (f) Firma stabilește politici sau proceduri care tratează revizuirea calității misiunilor în conformitate cu ISQM 2 și prevăd revizuirea calității misiunii pentru:
- (i) Auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate,
 - (ii) Auditurile sau alte misiuni pentru care legile sau reglementările prevăd revizuirea calității misiunii și (A se vedea punctul A133)
 - (iii) Auditurile sau alte misiuni pentru care firma stabilește că o revizuire a calității misiunii reprezintă răspunsul adecvat pentru a trata unul sau mai multe riscuri la adresa calității. (A se vedea punctele A134-A137)

Procesul de monitorizare și remediere

35. Firma trebuie să stabilească un proces de monitorizare și remediere pentru: (A se vedea punctul A138)
- (a) A furniza informații relevante, credibile și oportune cu privire la proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității.
 - (b) A lua măsurile adecvate pentru a răspunde la deficiențele identificate, astfel încât acestea să fie remediate în timp util.

Proiectarea și efectuarea activităților de monitorizare

36. Firma trebuie să proiecteze și să efectueze activități de monitorizare pentru a furniza o bază pentru identificarea deficiențelor.
37. Pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea activităților de monitorizare, firma trebuie să ia în considerare: (A se vedea punctele A139-A142)
- (a) Motivele pentru evaluările de risc la adresa calității,
 - (b) Modul în care au fost proiectate răspunsurile,
 - (c) Modul în care au fost proiectate procesul de evaluare a riscurilor și procesul de monitorizare și remediere, (A se vedea punctele A143-A144)

- (d) Modificările din sistemul de management al calității, (A se vedea punctul A145)
 - (e) Rezultatele activităților de monitorizare anterioare, măsura în care activitățile de monitorizare anterioare continuă să fie relevante pentru evaluarea sistemului de management al calității din cadrul firmei și măsura în care acțiunile de remediere pentru tratarea deficiențelor identificate anterior au fost eficiente și (A se vedea punctele A146-A147)
 - (f) Alte informații relevante, inclusiv plângerile și acuzațiile cu privire la neefectuarea activităților în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile ori la neconformitatea cu politicile sau procedurile firmei stabilite în conformitate cu prezentul ISQM, informațiile din inspecții externe și informațiile de la furnizorii de servicii. (A se vedea punctele A148-A150)
38. Firma trebuie să includă inspecția misiunilor finalizate în activitățile sale de monitorizare și trebuie să determine ce misiuni și ce parteneri de misiune să selecteze. În acest scop, firma trebuie: (A se vedea punctele A141, A151-A154)
- (a) Să țină cont de aspectele de la punctul 37,
 - (b) Să ia în considerare natura, plasarea în timp și amploarea altor activități de monitorizare realizate de firmă și misiunile și partenerii de misiune care au făcut obiectul unor astfel de activități de monitorizare și
 - (c) Să selecteze cel puțin o misiune finalizată pentru fiecare partener de misiune pe o bază ciclică stabilită de firmă.
39. Firma trebuie să stabilească politici sau proceduri care:
- (a) Le impun persoanelor care efectuează activități de monitorizare să aibă competența și capacitățile necesare, inclusiv suficient timp, pentru a realiza activitățile de monitorizare în mod eficiente și
 - (b) Tratează obiectivitatea persoanelor care efectuează activitățile de monitorizare. Astfel de politici sau proceduri trebuie să interzică membrilor echipei misiunii sau persoanei care revizuieste calitatea misiunii să efectueze o inspecție asupra acelei misiuni. (A se vedea punctele A155-A156)

Evaluarea constatărilor și identificarea deficiențelor

40. Firma trebuie să evalueze constatările și să determine dacă există deficiențe, inclusiv în procesul de monitorizare și remediere. (A se vedea punctele A157-A162)

Evaluarea deficiențelor identificate

41. Firma trebuie să evalueze cât de grave și cât de generalizate sunt deficiențele identificate, prin: (A se vedea punctele A161, A163-A164)

- (a) Investigarea cauzei (cauzelor) principale care se află la baza deficiențelor identificate. Pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor pentru investigarea cauzei (cauzelor) de bază, firma trebuie să ia în considerare natura deficiențelor identificate și posibila gravitate a acestora. (A se vedea punctele A165-A169)
- (b) Evaluarea efectului deficiențelor identificate, la nivel individual și agregat, asupra sistemului de management al calității.

Răspunsul la deficiențele identificate

- 42. Firma trebuie să proiecteze și să implementeze acțiuni de remediere pentru a trata deficiențele identificate care să fie sensibile la rezultatele analizei cauzelor de bază. (A se vedea punctele A170-A172)
- 43. Persoana căreia i-a (persoanele cărora le-a) fost desemnată responsabilitatea operațională pentru procesul de monitorizare și remediere trebuie să evalueze dacă măsurile de remediere:
 - (a) Sunt proiectate corespunzător pentru a trata deficiențele identificate și cauza (cauzele) care se află la baza acestora și să determine dacă au fost implementate și
 - (b) Implementate pentru a trata deficiențele identificate anterior sunt eficiente.
- 44. Dacă evaluarea indică faptul că acțiunile de remediere nu sunt proiectate și implementate corespunzător sau nu sunt eficiente, persoana căreia i-a (persoanele cărora le-a) fost desemnată responsabilitatea operațională pentru procesul de monitorizare și remediere trebuie să întreprindă acțiunile adecvate pentru a determina dacă acțiunile de remediere sunt modificate corespunzător, astfel încât să fie eficiente.

Constatări cu privire la o anumită misiune

- 45. Firma trebuie să răspundă la circumstanțele în care constatările indică faptul că există o misiune (misiuni) pentru care procedurile prevăzute au fost omise pe parcursul desfășurării misiunii (misiunilor) sau că raportul emis ar putea fi inadecvat. Răspunsul firmei trebuie să includă: (A se vedea punctul A173)
 - (a) Întreprinderea acțiunilor necesare pentru conformitatea cu standardele profesionale relevante și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și
 - (b) Atunci când se consideră că raportul este inadecvat, analizarea implicațiilor și luarea măsurilor adecvate, inclusiv analizarea măsurii în care este necesar să se obțină consiliere juridică.

Comunicarea continuă în ceea ce privește monitorizarea și remedierea

- 46. Persoana căreia i-a (persoanele cărora le-a) fost desemnată responsabilitatea operațională pentru procesul de monitorizare și remediere trebuie să comunice în timp util persoanei căreia i-au (persoanelor cărora le-au) fost desemnate

responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității și persoanei căreia i-a (persoanelor cărora le-a) fost desemnată responsabilitatea operațională pentru sistemul de management al calității următoarele: (A se vedea punctul A174)

- (a) O descriere a activităților de monitorizare efectuate,
- (b) Deficiențele identificate, inclusiv cât de grave și cât de generalizate sunt acestea și
- (c) Acțiunile de remediere pentru tratarea deficiențelor identificate.

47. Firma trebuie să comunice aspectele descrise la punctul 46 echipelor misiunilor și altor persoane cărora le-au fost desemnate activități în cadrul sistemului de management al calității pentru a le permite să întreprindă acțiuni prompte și adecvate, în conformitate cu responsabilitățile pe care le au.

Cerințele rețelei sau serviciile rețelei

48. Atunci când firma aparține unei rețele, firma trebuie să înțeleagă, după caz: (A se vedea punctele A19, A175)

- (a) Cerințele stabilite de rețea în ceea ce privește sistemul de management al calității din cadrul firmei, inclusiv cerințele ca firma să implementeze sau să utilizeze resurse sau servicii proiectate sau furnizate în alt mod de către rețea sau prin intermediul acesteia (adică cerințele rețelei),
- (b) Orice servicii sau resurse furnizate de rețea pe care firma alege să le implementeze sau să le utilizeze pentru proiectarea, implementarea sau funcționarea sistemului de management al calității din cadrul firmei (adică serviciile rețelei) și
- (c) Responsabilitățile firmei pentru orice acțiuni necesare în vederea implementării cerințelor rețelei sau utilizării serviciilor rețelei. (A se vedea punctul A176)

Firma rămâne responsabilă pentru sistemul propriu de management al calității, inclusiv pentru raționamentele profesionale realizate pentru proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității. Firma nu trebuie să permită ca utilizarea serviciilor rețelei sau conformarea cu cerințele rețelei să contravină cerințelor prezentului ISQM. (A se vedea punctul A177)

49. Pe baza înțelegerii obținute conform punctului 48, firma trebuie:

- (a) Să determine modul în care cerințele rețelei sau serviciile rețelei sunt relevante și sunt luate în considerare pentru sistemul de management al calității din cadrul firmei, inclusiv modul în care vor fi implementate și (A se vedea punctul A178)
- (b) Să evalueze dacă și, dacă da, cum trebuie adaptate sau suplimentate de către firmă cerințele rețelei sau serviciile rețelei astfel încât să fie

adecvate pentru a fi utilizate în sistemul propriu de management al calității. (A se vedea punctele A179-A180)

Monitorizarea activităților realizate de rețea cu privire la sistemul de management al calității din cadrul firmei

50. În situațiile în care rețeaua realizează activități de monitorizare legate de sistemul de management al calității din cadrul firmei, firma trebuie:
- (a) Să determine efectul pe care activitățile de monitorizare realizate de rețea îl au asupra naturii, plasării în timp și amplitudinii activităților de monitorizare efectuate de firmă în conformitate cu punctele 36-38,
 - (b) Să determine responsabilitățile firmei în legătură cu aceste activități de monitorizare, inclusiv orice acțiuni conexe ale firmei și
 - (c) Ca parte a evaluării constatărilor și a identificării deficiențelor de la punctul 40, să obțină, în timp util, din partea rețelei, rezultatele activităților de monitorizare. (A se vedea punctul A181)

Activități de monitorizare realizate de rețea la nivelul tuturor firmelor din rețea

51. Firma trebuie:
- (a) Să înțeleagă aria de aplicare generală a activităților de monitorizare realizate de rețea la nivelul tuturor firmelor din rețea, inclusiv a activităților de monitorizare care stabilesc dacă cerințele rețelei au fost implementate corespunzător la nivelul tuturor firmelor din rețea, precum și modul în care rețeaua va comunica firmei rezultatele activităților sale de monitorizare,
 - (b) Cel puțin anual, să obțină de la rețea informații cu privire la rezultatele generale ale activităților de monitorizare ale rețelei la nivelul tuturor firmelor din rețea, dacă este cazul și (A se vedea punctele A182-A184)
 - (i) Să comunice aceste informații echipelor misiunilor și altor persoane cărora le-au fost desemnate activități în cadrul sistemului de management al calității, după caz, pentru a le permite acestora să întreprindă acțiuni prompte și adecvate, în conformitate cu responsabilitățile pe care le au și
 - (ii) Să ia în considerare efectul informațiilor asupra sistemului de management al calității din cadrul firmei.

Deficiențe identificate de firmă în cerințele rețelei sau în serviciile rețelei

52. Dacă firma identifică o deficiență în cerințele rețelei sau în serviciile rețelei, firma trebuie: (A se vedea punctul A185)
- (a) Să comunice rețelei informațiile relevante despre deficiența identificată și
 - (b) În conformitate cu punctul 42, să proiecteze și să implementeze acțiuni de remediere pentru a trata efectul deficienței identificate în cerințele rețelei sau în serviciile rețelei. (A se vedea punctul A186)

Evaluarea sistemului de management al calității

53. Persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității trebuie să evalueze, în numele firmei, acest sistem. Evaluarea trebuie realizată de la un moment specific și trebuie efectuată cel puțin anual. (A se vedea punctele A187-A189)
54. Pe baza evaluării, persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității trebuie să tragă una dintre următoarele concluzii, în numele firmei: (A se vedea punctele A190, A195)
- (a) Sistemul de management al calității furnizează firmei asigurarea rezonabilă că obiectivele sistemului de management al calității sunt îndeplinite, (A se vedea punctul A191)
 - (b) Cu excepția aspectelor aferente unor deficiențe identificate care au un efect grav, dar nu generalizat asupra proiectării, implementării și funcționării sistemului de management al calității, acesta furnizează firmei asigurarea rezonabilă că obiectivele sistemului de management al calității sunt îndeplinite, sau (A se vedea punctul A192)
 - (c) Sistemul de management al calității nu furnizează firmei asigurarea rezonabilă că obiectivele sistemului de management al calității sunt îndeplinite. (A se vedea punctele A192-A194)
55. Dacă persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității ajunge (ajung) la concluzia descrisă la punctul 54 (b) sau (c), firma trebuie: (A se vedea punctul A196)
- (a) Să întreprindă acțiuni prompte și adecvate și
 - (b) Să comunice această concluzie:
 - (i) Echipelor misiunilor și altor persoane cărora le-au fost desemnate activități în cadrul sistemului de management al calității, în măsura în care aceasta este relevantă pentru responsabilitățile lor și (A se vedea punctul A197)
 - (ii) Părților externe, în conformitate cu politicile sau procedurile firmei prevăzute la punctul 34 (e). (A se vedea punctul A198)
56. Firma trebuie să evalueze periodic performanțele persoanei căreia i-au (persoanelor cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității și a persoanei căreia i-a (persoanelor cărora le-a) fost desemnată responsabilitatea operațională pentru sistemul de management al calității. În acest demers, firma trebuie să țină cont de evaluarea sistemului de management al calității. (A se vedea punctele A199-A201)

Documentarea

57. Firma trebuie să întocmească o documentație a sistemului său de management al calității suficientă pentru: (A se vedea punctele A202-A204)
- (a) A susține o înțelegere consecventă a sistemului de management al calității de către personal, inclusiv o înțelegere a rolurilor și responsabilităților acestuia cu privire la sistemul de management al calității și la efectuarea misiunilor,
 - (b) A sprijini implementarea răspunsurilor și funcționarea acestora în mod consecvent și
 - (c) A furniza probe cu privire la proiectarea, implementarea și funcționarea răspunsurilor, pentru a sprijini evaluarea sistemului de management al calității de către persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității.
58. Atunci când întocmește documentația, firma trebuie să includă:
- (a) Identificarea persoanei căreia i-au (persoanelor cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității și a persoanei căreia i-a (persoanelor cărora le-a) fost desemnată responsabilitatea operațională pentru sistemul de management al calității,
 - (b) Obiectivele referitoare la calitate ale firmei și riscurile sale la adresa calității, (A se vedea punctul A205)
 - (c) O descriere a răspunsurilor firmei și a modului în care acestea tratează riscurile la adresa calității,
 - (d) În legătură cu procesul de monitorizare și remediere:
 - (i) Probe privind activitățile de monitorizare efectuate,
 - (ii) Evaluarea constatărilor, precum și deficiențele identificate și cauza (cauzele) care se află la baza acestora,
 - (iii) Acțiunile de remediere pentru tratarea deficiențelor identificate și evaluarea și implementarea acestor acțiuni de remediere și
 - (iv) Comunicări cu privire la monitorizare și remediere și
 - (e) Baza concluziei la care s-a ajuns conform punctului 54.
59. Firma trebuie să documenteze aspectele de la punctul 58 cu privire la cerințele rețelei sau la serviciile rețelei și la evaluarea cerințelor rețelei sau a serviciilor rețelei în conformitate cu punctul 49 (b). (A se vedea punctul A206)
60. Firma trebuie să stabilească o perioadă pentru păstrarea documentației aferente sistemului de management al calității care să fie suficientă pentru a-i permite firmei să monitorizeze proiectarea, implementarea și funcționarea

sistemului de management al calității din cadrul firmei, ori o perioadă mai lungă, dacă legile sau reglementările prevăd astfel.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului ISQM (A se vedea punctele 3-4)

- A1. Alte reglementări ale IAASB, inclusiv ISRE 2400 (Revizuit)⁵ și ISAE 3000 (revizuit)⁶, stabilesc, de asemenea, cerințe pentru partenerul de misiune în ceea ce privește managementul calității la nivelul misiunii.
- A2. Codul IESBA⁷ cuprinde cerințe și materiale privind aplicarea pentru profesioniștii contabili care le permite acestora să își îndeplinească responsabilitatea de a acționa în interesul public. Așa cum se indică la punctul 15, în contextul efectuării misiunilor în conformitate cu prezentul ISQM, efectuarea consecventă a unor misiuni de calitate face parte din responsabilitatea profesioniștilor contabili de a acționa în interesul public.

Sistemul de management al calității din cadrul firmei (A se vedea punctele 6-9)

- A3. Firma poate folosi o terminologie sau cadre generale diferite pentru a descrie componentele sistemului propriu de management al calității.
- A4. Exemplele privind natura interconectată a componentelor includ următoarele:
 - Procesul de evaluare a riscului din cadrul firmei stabilește procesul pe care firma trebuie să îl urmeze pentru implementarea unei abordări bazate pe riscuri în întregul sistem de management al calității.
 - Componenta referitoare la governanță și conducere creează mediul care sprijină sistemul de management al calității.
 - Componentele referitoare la resurse și informații și la comunicare permit proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității.
 - Procesul de monitorizare și remediere este un proces proiectat pentru a monitoriza întregul sistem de management al calității. Rezultatele

5 Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*.

6 Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000 (Revizuit), *Misiuni de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*.

7 *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA).

procesului de monitorizare și remediere furnizează informații relevante pentru procesul de evaluare a riscurilor din cadrul firmei.

- Ar putea exista legături între aspecte specifice, de exemplu, anumite aspecte ale cerințelor etice relevante sunt importante pentru acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice.

A5. Se obține o asigurare rezonabilă atunci când sistemul de management al calității reduce la un nivel acceptabil de scăzut riscul ca obiectivele stipulate la punctul 14 literele (a) și (b) să nu fie îndeplinite. Asigurarea rezonabilă nu reprezintă un nivel absolut de asigurare, deoarece există limitări inerente în cazul unui sistem de management al calității. Astfel de limitări includ posibile deficiențe în raționamentul uman folosit în procesul decizional și posibile defecțiuni în sistemul de management al calității din cadrul firmei, de exemplu, ca urmare a unor erori umane sau a unor defecțiuni în aplicațiile de tehnologia informației (IT).

Autoritatea prezentului ISQM (A se vedea punctul 12)

A6. Obiectivul prezentului ISQM oferă contextul în care sunt stabilite cerințele sale, determină rezultatul vizat al prezentului ISQM și are scopul de a ajuta firma să înțeleagă ceea ce trebuie realizat și, după caz, care sunt mijloacele adecvate în acest sens.

A7. Cerințele prezentului ISQM sunt exprimate utilizând cuvântul „trebuie”.

A8. Atunci când este necesar, materialele privind aplicarea și alte materiale explicative oferă explicații suplimentare cu privire la cerințe și îndrumări în scopul respectării lor. În special, acestea ar putea:

- Explica mai clar ce înseamnă o cerință sau ce se intenționează să acopere aceasta și
- Include exemple care să ilustreze cum ar putea fi aplicate cerințele.

Deși astfel de îndrumări nu impun, în sine, o cerință, ele sunt relevante pentru aplicarea corespunzătoare a cerințelor. Materialele privind aplicarea și alte materiale explicative pot oferi de asemenea informații generale referitoare la aspectele tratate în prezentul ISQM. După caz, în materialele privind aplicarea și alte materiale explicative sunt incluse considerente suplimentare specifice organizațiilor de audit din sectorul public. Aceste considerente suplimentare facilitează aplicarea cerințelor prezentului ISQM. Ele nu limitează sau nu reduc însă responsabilitatea firmei de a aplica cerințele prezentului ISQM și de a se conforma acestora.

A9. În secțiunea „Definiții”, prezentul ISQM conține o descriere a semnificațiilor atribuite anumitor termeni în contextul prezentului ISQM. Aceste definiții sunt incluse pentru a facilita aplicarea și interpretarea consecvente ale prevederilor prezentului ISQM și nu se intenționează să înlocuiască definițiile care ar putea fi stabilite în alte scopuri prin legi, reglementări sau alte mijloace. Glosarul de

termeni referitori la standardele internaționale emise de IAASB în cadrul *Manualului de reglementări internaționale de management al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe* publicat de IFAC conține termenii definiți în prezentul ISQM. Glosarul de termeni include și descrieri ale altor termeni care se regăsesc în ISQM-uri, pentru a facilita traducerea și interpretarea comune și consecvente ale acestora.

Definiții

Deficiență (A se vedea punctul 16 (a))

- A10. Firma identifică deficiențele prin evaluarea constatărilor. O deficiență poate rezulta în urma unei constatări sau a unor combinații de constatări.
- A11. Atunci când este identificată o deficiență ca urmare a neidentificării sau evaluării necorespunzătoare a unui risc la adresa calității ori a unei combinații de riscuri la adresa calității, răspunsul (răspunsurile) pentru tratarea acestui risc (acestor riscuri) la adresa calității ar putea, de asemenea, să lipsească sau să nu fie proiectate ori implementate corespunzător.
- A12. Celelalte aspecte ale sistemului de management al calității constau în tratarea, prin cerințele din prezentul ISQM, a următoarelor aspecte:
- Desemnarea responsabilităților (punctele 20-22),
 - Procesul de evaluare a riscurilor din cadrul firmei,
 - Procesul de monitorizare și remediere și
 - Evaluarea sistemului de management al calității.

Exemple de deficiențe legate de alte aspecte ale sistemului de management al calității

- Procesul de evaluare a riscurilor din cadrul firmei nu reușește să identifice informații care indică modificări în natura și circumstanțele firmei și ale misiunilor sale și necesitatea stabilirii unor obiective suplimentare referitoare la calitate ori a modificării riscurilor la adresa calității sau a răspunsurilor aferente.
- Procesul de monitorizare și remediere din cadrul firmei nu este proiectat sau implementat într-o manieră care:
 - Să furnizeze informații relevante, credibile și oportune cu privire la proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității.
 - Să permită firmei să ia măsurile adecvate pentru a răspunde la deficiențele identificate, astfel încât acestea să fie remediate în timp util.

- Persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității nu realizează evaluarea anuală a acestui sistem.

Echipe misiunii (A se vedea punctul 16 (f))

A13. ISA 220 (revizuit)⁸ furnizează îndrumări pentru aplicarea definiției echipei misiunii în contextul unui audit al situațiilor financiare.

Inspecții externe (A se vedea punctul 16 (g))

A14. În unele circumstanțe, este posibil ca o autoritate de supraveghere externă să realizeze alte tipuri de inspecții, de exemplu, revizuiți tematice care se concentrează, pentru o selecție de firme, pe anumite aspecte ale misiunilor de audit sau pe practicile de la nivel de firmă.

Constatări (A se vedea punctul 16 (h))

A15. Ca parte a acumulării de constatări din activitățile de monitorizare, din inspecțiile externe și din alte surse relevante, firma poate identifica alte observații cu privire la sistemul său de management al calității, cum ar fi rezultate pozitive sau oportunități pentru îmbunătățirea sau dezvoltarea suplimentară a sistemului de management al calității de către firmă. Punctul A158 explică în ce mod poate utiliza firma alte observații în sistemul de management al calității.

A16. Punctul A148 oferă exemple de informații obținute din alte surse relevante.

A17. Activitățile de monitorizare includ monitorizarea la nivel de misiune, cum ar fi inspecția misiunilor. În plus, inspecțiile externe și alte surse relevante pot include informații care se referă la misiuni specifice. Prin urmare, informațiile despre proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității includ constatări la nivel de misiune care ar putea releva constatări în legătură cu sistemul de management al calității.

Firmă (A se vedea punctul 16 (i))

A18. Pot exista diferențe între definiția termenului „firmă” din cerințele etice relevante și definiția acestui termen din prezentul ISQM.

Rețea (A se vedea punctele 16 (l), 48)

A19. Rețelele și firmele din rețea pot fi structurate în diverse moduri. De exemplu, în contextul sistemului de management al calității din cadrul unei firme:

- Rețeaua poate stabili cerințe pentru firmă în legătură cu sistemul său de management al calității sau poate furniza servicii care să fie utilizate de firmă în sistemul său de management al calității sau la efectuarea misiunilor,

⁸ ISA 220 (revizuit), punctele A15-A25.

- Alte firme din rețea pot furniza servicii (de exemplu, resurse) care sunt utilizate de firmă în sistemul său de management al calității sau la efectuarea misiunilor sau
- Alte structuri sau organizații din rețea pot stabili cerințe pentru firmă în legătură cu sistemul său de management al calității sau pot furniza servicii.

În sensul prezentului ISQM, orice cerințe ale rețelei sau servicii ale rețelei obținute de la rețea, de la o altă firmă din rețea sau de la o altă structură ori organizație din rețea sunt considerate „cerințe ale rețelei sau servicii ale rețelei”.

Personalul (A se vedea punctul 16 (n))

- A20. Pe lângă personal (adică persoane din cadrul firmei), firma ar putea utiliza persoane externe pentru efectuarea activităților din cadrul sistemului de management al calității sau pentru efectuarea misiunilor. De exemplu, persoanele externe pot include persoane de la alte firme din rețea (de exemplu, persoane de la un centru de prestare de servicii al unei firme din rețea) sau persoane angajate de un furnizor de servicii (de exemplu, auditorul unei componente de la o altă firmă care nu face parte din rețea).
- A21. Personalul include, de asemenea, partenerii și angajații din alte structuri ale firmei, cum ar fi un centru de prestare de servicii din cadrul firmei.

Cerințe etice relevante (A se vedea punctele 16 (t), 29)

- A22. Cerințele etice relevante care sunt aplicabile în contextul unui sistem de management al calității pot varia, în funcție de natura și circumstanțele firmei și ale misiunilor sale. Termenul „profesionist contabil” ar putea fi definit în cerințele etice relevante. De exemplu, Codul IESBA definește termenul „profesionist contabil” și explică în plus aria de aplicare a prevederilor din Cod care se aplică profesioniștilor contabili cu drept de practică și firmelor acestora.
- A23. Codul IESBA tratează circumstanțele în care legile sau reglementările împiedică profesionistul contabil să se conformeze cu anumite părți ale Codului IESBA. De asemenea, acesta recunoaște că în unele jurisdicții ar putea exista prevederi în legi sau reglementări care sunt diferite de sau le depășesc pe cele stabilite în Codul IESBA și că profesioniștii contabili din jurisdicțiile respective trebuie să cunoască aceste diferențe și să se conformeze cerințelor mai stricte, cu excepția cazului în care legile sau reglementările interzic acest lucru.
- A24. Este posibil ca diverse prevederi ale cerințelor etice relevante să se aplice doar persoanelor, în contextul efectuării misiunilor, și nu firmei în sine. De exemplu:
- Partea 2 a Codului IESBA se aplică profesioniștilor contabili cu drept de practică atunci când aceștia efectuează activități profesionale ca

urmare a relației lor cu firma, în calitate de antreprenor, angajat sau proprietar, și poate fi relevantă în contextul efectuării misiunilor.

- Anumite cerințe din Părțile 3 și 4 ale Codului IESBA se aplică, de asemenea, profesioniștilor contabili cu drept de practică atunci când aceștia efectuează activități profesionale pentru clienți.

Ar putea fi necesar ca sistemul de management al calității din cadrul firmei să evalueze conformarea de către fiecare persoană cu astfel de cerințe etice relevante.

Exemple de cerințe etice relevante care se pot aplica doar persoanelor, și nu firmei, și care se referă la efectuarea misiunilor

Partea 2 a Codului IESBA tratează presiunea pentru a încălca principiile fundamentale și include cerințe conform cărora o persoană nu trebuie:

- Să permită apariția unei încălcări a conformității cu principiile fundamentale ca urmare a presiunilor din partea altora, sau
- Să pună presiune pe alte persoane atunci când profesionistul contabil știe sau are motive să creadă că rezultatul va fi încălcarea principiilor fundamentale de către persoanele respective.

De exemplu, ar putea apărea circumstanțe în care, atunci când efectuează o misiune, o persoană consideră că partenerul de misiune sau un alt membru cu experiență din cadrul echipei misiunii a exercitat asupra sa presiuni pentru a încălca principiile fundamentale.

Răspuns (A se vedea punctul 16 (u))

- A25. Politicile sunt implementate prin intermediul acțiunilor personalului și altor persoane ale căror acțiuni fac obiectul politicilor (inclusiv echipele misiunilor) sau prin abținerea acestora de la întreprinderea unor acțiuni care contravin politicilor firmei.
- A26. Procedurile pot fi prevăzute în documente formale ori în alte comunicări sau pot rezulta din comportamente care nu sunt impuse, ci mai degrabă sunt condiționate de cultura entității. Procedurile pot fi aplicate prin acțiunile permise de aplicațiile IT sau prin alte aspecte ale mediului IT al firmei.
- A27. Dacă o firmă folosește persoane externe în sistemul de management al calității sau la efectuarea misiunilor, ar putea fi necesară proiectarea unor politici sau proceduri diferite de către firmă pentru a trata acțiunile persoanelor respective. ISA 220 (revizuit)⁹ furnizează îndrumări atunci când ar putea fi necesară proiectarea unor politici sau proceduri diferite pentru a trata acțiunile unor persoane din afara firmei în contextul auditului situațiilor financiare.

⁹ ISA 220 (revizuit), punctele A23-A25.

Furnizor de servicii (A se vedea punctul 16 (v))

A28. Furnizorii de servicii includ auditorii componentelor de la alte firme care nu fac partea din rețeaua firmei în cauză.

Aplicarea cerințelor relevante și conformitatea cu acestea (A se vedea punctul 17)

A29. *Exemple de situații în care o cerință din prezentul ISQM ar putea să nu fie relevantă pentru firmă*

- Firma este un practicician individual. De exemplu, ar putea să nu fie relevante cerințele care tratează structura organizatorică și atribuie rolurile, responsabilitățile și autoritatea în cadrul firmei, coordonarea, supervizarea și revizuirea, precum și cele care tratează divergențele de opinie.
- Firma efectuează doar misiuni care sunt servicii conexe. De exemplu, dacă firmei nu i se impune să își mențină independența pentru misiunile de servicii conexe, cerința de a obține o confirmare în scris privind conformitatea cu cerințele privind independența de la întregul personal nu ar fi relevantă.

Sistemul de management al calității

Proiectarea, implementarea și funcționarea unui sistem de management al calității
(A se vedea punctul 19)

A30. Managementul calității nu reprezintă o funcție separată a firmei, ci integrarea unei culturi care demonstrează un angajament față de calitate ca parte a strategiei firmei, a activităților sale operaționale și a proceselor sale de afaceri. Ca rezultat, proiectarea sistemului de management al calității și a activităților operaționale și proceselor de afaceri ale firmei într-o manieră integrată poate promova o abordare armonioasă față de gestionarea firmei și poate spori eficacitatea managementului calității.

A31. Este probabil să fie îmbunătățită calitatea raționamentelor profesionale exercitate de firmă atunci când persoanele care fac astfel de raționamente demonstrează o atitudine ce include manifestarea curiozității, care implică:

- Analizarea sursei, relevanței și gradului de suficiență a informațiilor obținute despre sistemul de management al calității, inclusiv informațiile legate de natura și circumstanțele firmei și ale misiunilor sale și
- Deschiderea și atenția față de necesitatea unor investigații suplimentare sau a altor acțiuni.

Responsabilități (A se vedea punctele 20-21, 28 (d))

A32. Componenta referitoare la guvernarea și conducere include un obiectiv referitor la calitate, conform căruia firma trebuie să aibă o structură organizatorică și o desemnare a rolurilor, responsabilității și autorității care să fie adecvate

pentru a permite proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității din cadrul firmei.

- A33. Fără a aduce atingere desemnării responsabilităților legate de sistemul de management al calității în conformitate cu punctul 20, firma păstrează responsabilitatea finală pentru sistemul propriu de management al calității și pentru asumarea responsabilității și a răspunderii de către persoanele cărora le-au fost desemnate roluri în acest sens. De exemplu, în conformitate cu punctele 53 și 54, deși firma atribuie evaluarea sistemului de management al calității și concluzia aferentă persoanei căreia i-au (persoanelor cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității, firma este cea responsabilă pentru evaluare și concluzie.
- A34. O persoană căreia i-a (Persoanele cărora le-a) fost desemnată responsabilitatea pentru aspectele de la punctul 20 este, de obicei, un partener al firmei, astfel încât să aibă influența și autoritatea adecvate în cadrul firmei, așa cum prevede punctul 21. Totuși, în funcție de forma juridică a firmei, ar putea exista circumstanțe în care o persoană (unele persoane) s-ar putea să nu fie partener al (parteneri ai) firmei, însă persoana respectivă are (persoanele respective au) influența și autoritatea adecvate în cadrul firmei pentru a-și îndeplini rolul desemnat ca urmare a unor aranjamente formale făcute de firmă sau de rețeaua firmei.
- A35. Modul în care firma desemnează rolurile, responsabilitățile și autoritatea în cadrul firmei ar putea varia, iar legile sau reglementările ar putea impune anumite cerințe pentru firmă care afectează structura de conducere și administrare ori responsabilitățile ce le-au fost desemnate. O persoană căreia i-a (persoanele cărora le-a) fost desemnată responsabilitatea pentru un aspect (aspecte) de la punctul 20 ar putea desemna ulterior roluri, proceduri, sarcini sau acțiuni altor persoane, pentru a își putea îndeplini responsabilitățile. Totuși, o persoană căreia i-a (persoanele cărora le-a) fost desemnată responsabilitatea pentru un aspect(e) de la punctul 20 își păstrează responsabilitatea și răspunderea pentru responsabilitățile care i-au (le-au) fost desemnate.

Exemplu de adaptabilitate pentru a demonstra modul în care pot fi desemnate rolurile și responsabilitățile

- Într-o firmă mai puțin complexă, responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității pot fi atribuite unui singur partener de conducere care deține responsabilitatea exclusivă a supravegherii firmei. Această persoană își poate asuma, de asemenea, responsabilitatea pentru toate aspectele sistemului de management al calității, inclusiv responsabilitatea operațională pentru sistemul de management al calității, conformitatea cu cerințele privind independența și procesul de monitorizare și remediere.

- Într-o firmă mai complexă, ar putea exista mai multe niveluri de conducere care reflectă structura organizatorică a firmei, iar firma ar putea avea un organism de conducere independent căruia îi revine supravegherea neexecutivă a firmei și care ar putea include persoane din exterior. În plus, firma poate desemna responsabilitatea operațională pentru alte aspecte specifice ale sistemului de management al calității decât cele specificate la punctul 20 (c), cum ar fi responsabilitatea operațională pentru conformitatea cu cerințele etice sau responsabilitatea operațională pentru gestionarea unei linii de servicii.

- A36. Conformitatea cu cerințele privind independența este esențială pentru efectuarea auditurilor sau revizuirilor situațiilor financiare ori a altor misiuni de asigurare și reprezintă o condiție la care se așteaptă părțile interesate care se bazează pe rapoartele firmei. Persoana căreia i-a (persoanele cărora le-a) fost desemnată responsabilitatea operațională pentru conformitatea cu cerințele privind independența este de obicei responsabilă (sunt de obicei reponsabile) pentru supravegherea tuturor aspectelor legate de independență, astfel încât firma să proiecteze și să implementeze o abordare robustă și consecventă pentru a trata cerințele de independență.
- A37. Legile, reglementările sau standardele profesionale pot stabili cerințe suplimentare pentru o persoană căreia îi este desemnată responsabilitatea pentru un aspect de la punctul 20, cum ar fi cerințele pentru autorizarea profesională, formarea profesională sau dezvoltarea profesională continuă.
- A38. Experiența și cunoștințele adecvate pentru persoana căreia i-a (persoanele cărora le-a) fost desemnată responsabilitatea operațională pentru sistemul de management al calității includ, de obicei, înțelegerea deciziilor și a acțiunilor strategice ale firmei și experiența în ceea ce privește activitățile de afaceri ale firmei.

Procesul de evaluare a riscurilor din cadrul firmei (A se vedea punctul 23)

- A39. Modul în care firma proiectează procesul de evaluare a riscurilor din cadrul firmei ar putea fi influențat de natura și circumstanțele firmei, inclusiv de modul în care aceasta este structurată și organizată.

Exemple de adaptabilitate pentru a demonstra posibilele diferențe în procesul de evaluare a riscurilor din cadrul firmei

- Într-o firmă mai puțin complexă, persoana căreia i-a (persoanele cărora le-a) fost desemnată responsabilitatea operațională pentru sistemul de management al calității ar putea înțelege firma și misiunile sale suficient pentru a se ocupa de procesul de evaluare a riscurilor. Mai mult, documentația privind obiectivele referitoare la calitate, riscurile la adresa calității și răspunsurile aferente ar putea fi

mai restrânsă decât în cazul unei firme mai complexe (de exemplu, ar putea fi cuprinsă într-un singur document).

- Într-o firmă mai complexă, ar putea exista un proces formal de evaluare a riscurilor, care implică mai multe persoane și numeroase activități. Procesul poate fi centralizat (de exemplu, obiectivele referitoare la calitate, riscurile la adresa calității și răspunsurile aferente sunt stabilite la nivel central pentru toate unitățile operaționale, funcțiile și liniile de servicii) sau descentralizat (de exemplu, obiectivele referitoare la calitate, riscurile la adresa calității și răspunsurile aferente sunt stabilite la nivel de unitate operațională, funcție și linie de servicii, rezultatele fiind combinate la nivelul firmei). Rețeaua firmei i-ar putea furniza acesteia, de asemenea, obiective referitoare la calitate, riscuri la adresa calității și răspunsuri care să fie incluse în sistemul său de management al calității.

A40. Procesul pentru stabilirea obiectivelor referitoare la calitate, identificarea și evaluarea riscurilor la adresa calității și proiectarea și implementarea răspunsurilor este repetitiv, iar cerințele din prezentul ISQM nu sunt menite să fie tratate într-o manieră liniară. De exemplu:

- Pentru identificarea și evaluarea riscurilor la adresa calității, firma poate determina că este necesară stabilirea unui obiectiv suplimentar referitor (unor obiective suplimentare referitoare) la calitate.
- Atunci când proiectează și implementează răspunsurile, firma poate determina că unul dintre riscurile la adresa calității nu a fost identificat și evaluat.

A41. Sursele de informații care permit firmei să stabilească obiective referitoare la calitate, să identifice și să evalueze riscurile la adresa calității și să proiecteze și să implementeze răspunsuri fac parte din componenta referitoare la informații și comunicare a firmei și includ:

- Rezultatele procesului de monitorizare și remediere (a se vedea punctele 42 și A171).
- Informații de la rețea sau de la furnizorii de servicii, inclusiv:
 - Informații despre cerințele rețelei sau serviciile rețelei (a se vedea punctul 48) și
 - Alte informații de la rețea, inclusiv informații cu privire la rezultatele activităților de monitorizare realizate de rețea la nivelul tuturor firmelor din rețea (a se vedea punctele 50-51).

De asemenea, pentru procesul de evaluare a riscurilor din cadrul firmei ar putea fi relevante și alte informații, atât interne, cât și externe, cum ar fi:

- Informațiile legate de plângerile și acuzațiile cu privire la neefectuarea activităților în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile sau la neconformitatea cu politicile ori procedurile firmei stabilite în conformitate cu prezentul ISQM.
- Rezultatele inspecțiilor externe.
- Informațiile de la organismele de reglementare cu privire la entitățile pentru care firma efectuează misiuni care sunt puse la dispoziția firmei, cum ar fi informațiile de la un organism de reglementare a unei piețe de valori mobiliare despre o entitate pentru care firma efectuează misiuni (de exemplu, neregularități în situațiile financiare ale entității sau neconformitatea cu reglementările pieței de valori mobiliare).
- Modificările în sistemul de management al calității care afectează alte aspecte ale sistemului, de exemplu, modificări ale resurselor firmei.
- Alte surse externe, cum ar fi acțiunile de reglementare și litigiile împotriva firmei sau a altor firme din jurisdicție care ar putea indica aspecte pe care firma trebuie să le aibă în vedere.

Stabilirea obiectivelor referitoare la calitate (A se vedea punctul 24)

- A42. Legile, reglementările sau standardele profesionale pot stabili cerințe care generează obiective suplimentare referitoare la calitate. De exemplu, legile sau reglementările îi pot impune unei firme să desemneze în structura de guvernare a firmei persoane care nu fac parte din executiv, iar firma consideră că este necesar să stabilească obiective suplimentare referitoare la calitate pentru a trata cerințele.
- A43. Natura și circumstanțele firmei și ale misiunilor sale pot fi de așa natură încât firma ar putea să nu considere necesară stabilirea unor obiective suplimentare referitoare la calitate.
- A44. Firma poate stabili subobiective pentru a-și îmbunătăți identificarea și evaluarea riscurilor la adresa calității, precum și proiectarea și implementarea răspunsurilor.

Identificarea și evaluarea riscurilor la adresa calității (A se vedea punctul 25)

- A45. Ar putea exista condiții, evenimente, circumstanțe, acțiuni sau inacțiuni care nu fac parte din cele descrise la punctul 25 (a), dar pot afecta negativ îndeplinirea unui obiectiv referitor la calitate.
- A46. Modul și gradul în care o condiție, un eveniment, o circumstanță, o acțiune sau o inacțiune poate afecta negativ îndeplinirea unui obiectiv referitor la calitate generează un risc. Nu toate riscurile corespund definiției unui risc la adresa calității. Raționamentul profesional ajută firma să determine dacă un risc este un risc la adresa calității, acesta bazându-se pe analizarea de către firmă a măsurii în care există o probabilitate rezonabilă ca riscul să se concretizeze și,

individual sau în combinație cu alte riscuri, să afecteze negativ îndeplinirea unuia sau mai multor obiective referitoare la calitate.

<p><i>Exemple privind înțelegerea de către firmă a condițiilor, evenimentelor, circumstanțelor, acțiunilor sau inacțiunilor care ar putea afecta negativ îndeplinirea obiectivelor referitoare la calitate</i></p>	<p><i>Exemple de riscuri la adresa calității care ar putea apărea</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Deciziile și acțiunile operaționale și strategice, procesele de afaceri și modelul de afaceri ale firmei: Obiectivele financiare generale ale firmei depind excesiv de amploarea unor servicii furnizate de firmă care nu intră sub incidența prezentului ISQM. 	<p>În contextul guvernancei și conducerii, aceasta poate genera o serie de riscuri la adresa calității, cum ar fi:</p> <ul style="list-style-type: none"> Resursele sunt alocate sau atribuite într-o manieră care dă prioritate serviciilor ce nu intră sub incidența prezentului ISQM și care poate afecta negativ calitatea misiunilor ce intră sub incidența prezentului ISQM. Deciziile cu privire la prioritățile financiare și operaționale nu iau în considerare în mod corespunzător importanța calității în efectuarea misiunilor care intră sub incidența prezentului ISQM.
<ul style="list-style-type: none"> Caracteristicile și stilul de management ale conducerii: Firma este o firmă mai mică, în care există puțini parteneri de misiune, cu autoritate comună. 	<p>În contextul guvernancei și conducerii, aceasta poate genera o serie de riscuri la adresa calității, cum ar fi:</p> <ul style="list-style-type: none"> Responsabilitățile conducerii și răspunderea pentru calitate nu sunt clar definite și atribuite. Acțiunile și comportamentele conducerii care nu promovează calitatea nu sunt puse sub semnul întrebării.
<ul style="list-style-type: none"> Complexitatea și caracteristicile operaționale ale firmei: Firma a finalizat recent o fuziune cu o altă firmă. 	<p>În contextul resurselor, aceasta poate genera o serie de riscuri la adresa calității, inclusiv:</p> <ul style="list-style-type: none"> Resursele tehnologice utilizate de cele două firme care au fuzionat ar putea fi incompatibile.

	<ul style="list-style-type: none">• Echipele misiunilor pot folosi resurse intelectuale dezvoltate de una dintre firme înainte de fuziune, care nu mai sunt consecvente cu noua metodologie utilizată de noua firmă rezultată din fuziune.
--	--

A47. Având în vedere natura în continuă evoluție a sistemului de management al calității, răspunsurile proiectate și implementate de firmă pot genera condiții, evenimente, circumstanțe, acțiuni sau inacțiuni care au ca rezultat riscuri suplimentare la adresa calității. De exemplu, firma poate implementa o resursă (de exemplu, o resursă tehnologică) pentru a trata un risc la adresa calității, iar utilizarea unei astfel de resurse ar putea genera alte riscuri la adresa calității.

A48. Gradul în care un risc poate afecta negativ, individual sau în combinație cu alte riscuri, îndeplinirea unui obiectiv referitor la calitate (a unor obiective referitoare la calitate) poate varia în funcție de condițiile, evenimentele, circumstanțele, acțiunile sau inacțiunile care generează riscul, ținând cont, de exemplu, de:

- Modul în care condiția, evenimentul, circumstanța, acțiunea sau inacțiunea ar afecta îndeplinirea obiectivului referitor la calitate.
- Frecvența cu care se preconizează că va apărea condiția, evenimentul, circumstanța, acțiunea sau inacțiunea.
- Cât timp ar trebui să treacă de la momentul în care apare condiția, evenimentul, circumstanța, acțiunea sau inacțiunea pentru ca aceasta (acesta) să aibă un efect și măsura în care firma ar avea oportunitatea, în intervalul respectiv, să implementeze un răspuns pentru a atenua acest efect.
- Pe ce perioadă ar afecta condiția, evenimentul, circumstanța, acțiunea sau inacțiunea îndeplinirea obiectivului referitor la calitate, odată ce a avut loc.

Nu este necesar ca evaluarea riscurilor la adresa calității să cuprindă ratinguri formale sau scoruri, deși nu li se interzice firmelor să le folosească.

Proiectarea și implementarea răspunsurilor pentru tratarea riscurilor la adresa calității (A se vedea punctele 16 (u), 26)

A49. Natura, plasarea în timp și amplasarea răspunsurilor se bazează pe motivele evaluării de risc la adresa calității, care reprezintă rezultatul analizei apariției acestora și a efectului lor asupra îndeplinirii unuia sau mai multor obiective referitoare la calitate.

- A50. Răspunsurile proiectate și implementate de firmă pot funcționa la nivel de firmă sau la nivel de misiune ori poate exista o combinație de responsabilități pentru întreprinderea unor acțiuni la nivel de firmă și de misiune.

Exemplu de răspuns proiectat și implementat de firmă care funcționează atât la nivel de firmă, cât și la nivel de misiune

Firma stabilește politici sau proceduri pentru consultare care includ cu cine trebuie să se consulte echipa misiunii și pentru ce aspecte specifice este necesară consultarea. Firma desemnează persoane cu calificare și experiență adecvate pentru a furniza consultările. Echipa misiunii este responsabilă pentru identificarea momentului în care apar aspecte ce necesită consultarea și pentru inițierea consultării, precum și pentru implementarea concluziilor rezultate în urma acesteia.¹⁰

- A51. Necesitatea unor politici sau proceduri documentate în mod formal ar putea fi mai mare pentru firmele cu personal numeros sau care sunt dispersate geografic, pentru a se putea obține consecvența la nivelul întregii firme.

Modificarea naturii și circumstanțelor firmei sau ale misiunilor sale (A se vedea punctul 27)

A52. *Exemplu de adaptabilitate pentru a demonstra cum ar putea varia politicile sau procedurile pentru identificarea informațiilor privind modificarea naturii și circumstanțelor firmei și ale misiunilor sale*

- Într-o firmă mai puțin complexă, ar putea exista politici și proceduri informale pentru identificarea informațiilor privind modificarea naturii și circumstanțelor firmei sau ale misiunilor sale, în special atunci când persoana responsabilă (persoanele responsabile) pentru stabilirea obiectivelor referitoare la calitate, identificarea și evaluarea riscurilor la adresa calității și proiectarea și implementarea răspunsurilor poate (pot) identifica astfel de informații în cursul activităților sale (lor) obișnuite.
- Într-o firmă mai complexă, ar putea fi nevoie ca aceasta să stabilească politici sau proceduri mai formale pentru a identifica și analiza informațiile privind modificările naturii și circumstanțelor firmei sau ale misiunilor sale. Acestea ar putea include, de exemplu, o revizuire periodică a informațiilor legate de natura și circumstanțele firmei și ale misiunilor sale, inclusiv urmărirea continuă a tendințelor și fenomenelor din mediul intern și extern al firmei.

- A53. Ar putea fi necesară stabilirea unor obiective suplimentare referitoare la calitate, ori adăugarea sau modificarea unor riscuri la adresa calității și a răspunsurilor aferente, ca parte a acțiunilor de remediere întreprinse de firmă pentru a trata o deficiență identificată în conformitate cu punctul 42.

¹⁰ ISA 220 (Revizuit), punctul 35.

A54. Este posibil ca firma să fi stabilit obiective suplimentare referitoare la calitate pe lângă cele prevăzute în prezentul ISQM. De asemenea, firma poate identifica informații care arată că obiectivele suplimentare referitoare la calitate stabilite deja de firmă nu mai sunt necesare sau trebuie modificate.

Guvernanța și conducerea

Angajamentul față de calitate (A se vedea punctul 28 (a))

A55. Cultura firmei reprezintă un factor important în influențarea comportamentului personalului. Cerințele etice relevante stabilesc de obicei principiile de etică profesională și sunt tratate mai în detaliu în componenta referitoare la cerințe etice relevante a prezentului ISQM. Valorile și atitudinile profesionale pot include:

- Conduita profesională, de exemplu, punctualitatea, curtoazia, respectul, răspunderea, promptitudinea răspunsurilor și seriozitatea.
- Un angajament față de munca în echipă.
- Menținerea deschiderii față de ideile noi sau perspectivele diferite din mediul profesional.
- Urmărirea excelenței.
- Un angajament față de îmbunătățirea continuă (de exemplu, stabilirea unor așteptări care depășesc cerințele minime și concentrarea pe învățare continuă).
- Responsabilitatea socială.

A56. Procesul decizional strategic al firmei, inclusiv stabilirea unei strategii de afaceri, ar putea include aspecte precum deciziile firmei cu privire la aspectele financiare și operaționale, obiectivele financiare ale firmei, modul în care sunt gestionate resursele financiare, creșterea cotei de piață a firmei, specializarea în domeniu sau oferirea unor servicii noi. Prioritățile financiare și operaționale ale firmei ar putea afecta direct sau indirect angajamentul firmei față de calitate, de exemplu, firma ar putea avea stimulente concentrate pe prioritățile financiare și operaționale care ar putea descuraja comportamentele care demonstrează un angajament față de calitate.

Conducere (A se vedea punctul 28 (b) și (c))

A57. Răspunsurile proiectate și implementate de firmă pentru a garanta asumarea responsabilității și răspunderii de către conducere în ceea ce privește calitatea includ evaluările performanțelor prevăzute la punctul 56.

A58. Deși conducerea dă tonul la vârf prin intermediul acțiunilor și comportamentelor sale, niște acțiuni și comunicări clare, consecvente și frecvente la toate nivelurile din cadrul firmei contribuie, împreună, la cultura firmei și demonstrează un angajament față de calitate.

Structura organizatorică (A se vedea punctul 28 (d))

A59. Structura organizatorică a firmei poate include unități operaționale, procese operaționale, divizii sau locații geografice și alte structuri. În anumite situații, firma poate concentra sau centraliza procese sau activități într-un centru de prestare de servicii, iar echipele misiunilor pot include personal din centrul de prestare de servicii din cadrul firmei care efectuează sarcini specifice cu o natură repetitivă sau specializată.

Resurse (A se vedea punctul 28 (e))

A60. Persoana (persoanele) căreia (căroră) i-au (le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale sau responsabilitatea operațională pentru sistemul de management al calității poate (pot), în majoritatea cazurilor, să influențeze natura și amploarea resurselor pe care le obține, le dezvoltă, le utilizează și le păstrează firma, precum și modul în care sunt alocate sau atribuite acele resurse, inclusiv momentul în care sunt utilizate.

A61. Deoarece necesarul de resurse se poate modifica în timp, s-ar putea să nu fie posibilă anticiparea necesarului de resurse în întregime. Planificarea resurselor de către firmă poate implica determinarea resurselor necesare în momentul curent, prognozarea necesarului de resurse viitor și stabilirea unor procese care să trateze nevoile neanticipate atunci când apar.

Cerințe etice relevante (A se vedea punctele 16 (t), 29)

A62. Codul IESBA stipulează principiile fundamentale de etică ce stabilesc standardele comportamentale așteptate din partea unui profesionist contabil și stabilește Standardele Internaționale privind Independența. Principiile fundamentale sunt integritatea, obiectivitatea, competența profesională și atenția cuvenită, confidențialitatea și conduita profesională. Codul IESBA specifică, de asemenea, abordarea pe care un profesionist contabil trebuie să o aplice pentru a se conforma principiilor fundamentale și, după caz, Standardelor Internaționale privind Independența. În plus, Codul IESBA tratează subiecte specifice relevante pentru conformarea cu principiile fundamentale. Legile sau reglementările dintr-o jurisdicție pot, de asemenea, să conțină prevederi care tratează cerințele etice, inclusiv cele privind independența, cum ar fi legile referitoare la caracterul privat al informațiilor, care afectează confidențialitatea acestora.

A63. În unele cazuri, aspectele tratate de firmă în sistemul propriu de management al calității ar putea fi mai specifice decât prevederile cerințelor etice relevante sau suplimentare acestora.

Exemple de aspecte pe care o firmă le-ar putea include în sistemul său de management al calității care sunt mai specifice decât prevederile cerințelor etice relevante sau suplimentare acestora

- Firma interzice acceptarea cadourilor și a ospitalității din partea unui client, chiar dacă valoarea acestora este neînsemnată și irelevantă.
- Firma stabilește perioade de rotație pentru toți partenerii de misiune, inclusiv cei care efectuează alte misiuni de asigurare sau servicii conexe, și extinde perioadele de rotație la toți membrii cu experiență ai echipelor misiunilor.

A64. Alte componente pot afecta componenta referitoare la cerințele etice relevante sau pot avea legătură cu aceasta.

Exemple de relații între componenta referitoare la cerințele etice relevante și alte componente

- Componenta referitoare la informații și comunicare poate trata comunicarea diferitor aspecte legate de cerințele etice relevante, inclusiv:
 - Comunicarea de către firmă a cerințelor privind independența întregului personal și altor persoane care fac obiectul cerințelor privind independența.
 - Personalul și echipele misiunilor comunică firmei informații relevante, fără teamă de repercusiuni, cum ar fi situațiile care ar putea genera amenințări la adresa independenței sau încălcări ale cerințelor etice relevante.
- Ca parte a componentei referitoare la resurse, firma poate:
 - Desemna persoane care să gestioneze și să monitorizeze conformitatea cu cerințele etice relevante sau să ofere consiliere cu privire la aspecte legate de cerințele etice relevante.
 - Utiliza aplicații IT pentru a monitoriza conformitatea cu cerințele etice relevante, inclusiv înregistrarea și păstrarea informațiilor privind independența.

A65. Cerințele etice relevante care se aplică altor persoane depind de prevederile cerințelor etice relevante și de modul în care firma utilizează alte persoane în sistemul său de management al calității sau la efectuarea misiunilor.

Exemple de cerințe etice relevante care se aplică altor persoane

- Cerințele etice relevante pot include cerințe privind independența care se aplică firmelor din rețea sau angajaților firmelor din rețea, de exemplu, Codul IESBA include cerințe privind independența care se aplică firmelor din rețea.
- Cerințe etice relevante pot include o definiție a echipei misiunii sau a unui alt concept similar, iar definiția poate include orice persoană care efectuează proceduri de asigurare pentru misiune (de exemplu, auditorul unei componente sau un furnizor de servicii contractat pentru a participa la o inventariere fizică a stocurilor dintr-o locație îndepărtată. În consecință, oricare cerințe dintre cerințele etice relevante care se aplică echipei misiunii așa cum este definită în cerințele etice relevante sau unui alt concept similar pot fi, de asemenea, relevante pentru astfel de persoane.
- Principiul confidențialității se poate aplica rețelei firmei, altor firme din rețea sau furnizorilor de servicii, atunci când aceștia au acces la informațiile clienților obținute de firmă.

Considerente privind sectorul public

A66. În vederea îndeplinirii obiectivelor referitoare la calitate din prezentul ISQM care au legătură cu independența, auditorii din sectorul public pot trata independența în contextul mandatului sectorului public și al măsurilor statutare.

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice

Natura și circumstanțele misiunii și integritatea și valorile etice ale clientului (A se vedea punctul 30 (a) (i))

A67. Informațiile obținute despre natura și circumstanțele misiunii pot include:

- Industria în care operează entitatea pentru care se efectuează misiunea și factorii de reglementare relevanți,
- Natura entității, de exemplu, operațiunile sale, structura organizatorică, forma de proprietate și guvernanta, modelul de afaceri și modul în care este finanțată și
- Natura subiectului implicat și criteriile aplicabile, de exemplu, în cazul raportării integrate:
 - o Subiectul implicat poate include informații sociale, de mediu sau de sănătate și siguranță și
 - o Criteriile aplicabile pot fi parametri de performanță stabiliți de un organism profesional recunoscut.

- A68. Informațiile obținute pentru a sprijini raționamentele firmei cu privire la integritatea și valorile etice ale clientului pot include identitatea și reputația profesională ale principalilor proprietari ai clientului, ale personalului-cheie din conducere și ale persoanelor responsabile cu governanța.

Exemple de factori care ar putea afecta natura și amploarea informațiilor obținute cu privire la integritatea și valorile etice ale clientului

- Natura entității pentru care se efectuează misiunea, inclusiv complexitatea structurii acționariatului și a conducerii acesteia.
- Natura activităților clientului, inclusiv practicile de afaceri ale acestuia.
- Informațiile referitoare la atitudinea principalilor proprietari ai clientului, la cea a personalului-cheie din conducere și la cea a persoanelor responsabile cu governanța clientului în ceea ce privește aspecte precum interpretarea agresivă a standardelor de contabilitate și mediul de control intern.
- Dacă clientul este preocupat în mod exagerat de menținerea onorariilor firmei la un nivel cât mai scăzut posibil.
- Informațiile care indică o limitare a ariei de aplicare a activității impusă de client.
- Informațiile care indică faptul că un client ar putea fi implicat în activități de spălare a banilor sau în alte infracțiuni.
- Motivele pentru care s-a propus contractarea unei alte firme în locul firmei contractate anterior.
- Identitatea și reputația profesională ale părților afiliate.

- A69. Firma poate obține informațiile dintr-o varietate de surse interne și externe, inclusiv:

- În cazul unui client existent, informații din misiunile curente sau anterioare, după caz, sau interviuri ale altor membri ai personalului care au efectuat misiuni pentru client.
- În cazul unui client nou, interviuri ale actualilor sau foștilor furnizori de servicii profesionale de contabilitate ai clientului, în conformitate cu cerințele etice relevante.
- Discuții cu terțe părți, precum bănci, consilieri juridici și firme din același domeniu.
- Cercetarea antecedentelor în bazele de date relevante (care ar putea reprezenta resurse intelectuale). În unele cazuri, firma ar putea folosi un furnizor de servicii pentru cercetarea antecedentelor.

- A70. Informațiile obținute în cadrul procesului de acceptare și continuare al firmei ar putea fi adesea relevante și pentru echipa misiunii atunci când aceasta planifică și efectuează misiunea. Standardele profesionale pot impune în mod specific echipei misiunii să obțină sau să ia în considerare astfel de informații. De exemplu, ISA 220 (Revizuit)¹¹ îi impune partenerului de misiune să ia în considerare informațiile obținute în procesul de acceptare și continuare atunci când planifică și efectuează misiunea de audit.
- A71. Standardele profesionale sau cerințele legale și de reglementare aplicabile pot include prevederi specifice care trebuie tratate înainte de acceptarea sau continuarea relației cu un client ori a unei misiuni specifice și pot, de asemenea, să îi impună firmei să intervieveze firma actuală sau precedentă atunci când acceptă o misiune. De exemplu, dacă s-au schimbat auditorii, ISA 300¹² îi impune auditorului ca, înainte de a demara un audit inițial, să comunice cu auditorul precedent în conformitate cu cerințele etice relevante. Codul IESBA include, de asemenea, cerințe pentru luarea în considerare a conflictelor de interese la acceptarea sau continuarea unei relații cu un client sau a unei misiuni specifice și pentru comunicarea cu firma existentă sau precedentă atunci când acceptă o misiune care este un audit sau o revizuire a situațiilor financiare.

Capacitatea firmei de a efectua misiunea (A se vedea punctul 30 (a) (ii))

- A72. Capacitatea firmei de a efectua misiunea în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile poate fi afectată de:
- Disponibilitatea resurselor adecvate pentru efectuarea misiunii,
 - Accesul la informațiile necesare pentru efectuarea misiunii sau la persoanele care furnizează astfel de informații și
 - Măsura în care firma și echipa misiunii își pot îndeplini responsabilitățile legate de cerințele etice relevante.

Exemple de factori pe care firma i-ar putea lua în considerare atunci când determină dacă sunt disponibile resurse adecvate pentru efectuarea misiunii

- Circumstanțele misiunii și termenul de raportare.
- Disponibilitatea unor persoane cu competența și capacitățile adecvate, inclusiv suficient timp, pentru efectuarea misiunii. Aceasta include existența unor:
 - Persoane care să-și asume responsabilitatea generală pentru coordonarea și supervizarea misiunii,

11 ISA 220 (Revizuit), punctul 23.

12 ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctul 13 (b).

- Persoane care dispun de cunoștințe referitoare la domeniul de activitate relevant sau subiectul implicat sau la criteriile care vor fi aplicate la întocmirea informațiilor specifice și de experiență în ceea ce privește cerințele de reglementare sau de raportare relevante și
- Persoane care să efectueze procedurile de audit asupra informațiilor financiare ale unei componente în scopul auditului situațiilor financiare ale grupului.
- Disponibilitatea experților, dacă sunt necesari.
- Dacă este necesară revizuirea calității misiunii, disponibilitatea unei persoane care să îndeplinească criteriile de eligibilitate din ISQM 2.
- Necesitatea unor resurse tehnologice, de exemplu, a unor aplicații IT care să permită echipei misiunii să efectueze proceduri asupra datelor informatice ale entității.
- Necesitatea unor resurse intelectuale, de exemplu, o metodologie, ghiduri aferente domeniului sau subiectului specific, ori accesul la sursele de informații.

Prioritățile financiare și operaționale ale firmei (A se vedea punctul 30 (b))

A73. Prioritățile financiare se pot concentra pe rentabilitatea firmei, iar onorariile obținute pentru efectuarea misiunilor afectează resursele financiare ale firmei. Prioritățile operaționale ar putea include chestiuni de interes strategic, cum ar fi creșterea cotei de piață a firmei, specializarea pe un domeniu sau oferirea unor noi servicii. Ar putea exista circumstanțe în care firma este mulțumită de onorariul convenit pentru o misiune, dar nu este adecvat ca aceasta să accepte sau să continue misiunea sau relația cu clientul (de exemplu, în cazul unui client lipsit de integritate sau de valori etice).

A74. Ar putea exista alte circumstanțe în care onorariul convenit pentru o misiune nu este suficient având în vedere natura și circumstanțele misiunii și ar putea diminua capacitatea firmei de a efectua misiunea în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile. Codul IESBA tratează onorariile și alte tipuri de remunerare, inclusiv circumstanțele care ar putea genera o amenințare la adresa conformității cu principiul fundamental al competenței profesionale și atenției convenite, în situația în care onorariul convenit pentru o misiune este prea scăzut.

Efectuarea misiunii

Responsabilitățile echipei misiunii și coordonarea, supervizarea și revizuirea (A se vedea punctul 31 (a) și (b))

A75. Standardele profesionale sau cerințele legale și de reglementare aplicabile pot include prevederi specifice legate de responsabilitatea generală a partenerului de misiune. De exemplu, ISA 220 (Revizuit) tratează responsabilitatea

generală a partenerului de misiune în ceea ce privește managementul și obținerea calității misiunii, precum și implicarea suficientă și adecvată pe tot parcursul misiunii, inclusiv responsabilitatea pentru coordonarea și supervizarea adecvate ale echipei misiunii și revizuirea activității acesteia.

A76. *Exemple de coordonare, supervizare și revizuire*

- Coordonarea și supervizarea echipei misiunii pot include:
 - Monitorizarea progresului misiunii,
 - Analizarea următoarelor aspecte cu privire la membrii echipei misiunii:
 - Măsura în care aceștia își înțeleg instrucțiunile și
 - Măsura în care activitatea este desfășurată în conformitate cu abordarea planificată pentru misiune,
 - Tratarea problemelor care apar pe parcursul misiunii, evaluarea importanței acestora și modificarea corespunzătoare a abordării planificate și
 - Identificarea aspectelor care ar trebui discutate cu sau analizate de către membrii cu mai multă experiență din echipa misiunii pe parcursul misiunii.
- O revizuire a activității efectuate poate include analizarea măsurii în care:
 - Activitatea a fost efectuată în conformitate cu politicile sau procedurile firmei, cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile,
 - Aspectele semnificative au fost semnalate pentru a fi analizate suplimentar,
 - Au avut loc consultările adecvate, iar concluziile care au rezultat au fost documentate și implementate,
 - Este necesar ca natura, plasarea în timp și amploarea activității planificate să fie revizuite,
 - Activitatea desfășurată sprijină concluziile formulate și este documentată adecvat,
 - Probele obținute pentru o misiune de asigurare sunt suficiente și adecvate pentru a susține raportul și
 - Obiectivele procedurilor misiunii au fost îndeplinite.

A77. În unele circumstanțe, firma poate utiliza personal de la un centru de prestare de servicii din cadrul firmei sau persoane de la un centru de prestare de servicii din cadrul unei alte firme din rețea pentru a efectua proceduri în cadrul

misiunii (adică personalul respectiv este inclus sau persoanele respective sunt incluse în echipa misiunii). În astfel de circumstanțe, politicile sau procedurile firmei pot trata în mod specific coordonarea și supervizarea persoanelor respective și revizuirea activității acestora, cum ar fi:

- Ce aspecte ale misiunii pot fi desemnate persoanelor de la centrul de prestare de servicii,
- Cum se așteaptă de la partenerul de misiune sau de la persoana desemnată de acesta să coordoneze, să supervizeze și să revizuiască activitățile efectuate de persoanele de la centrul de prestare de servicii și
- Protocoalele privind comunicarea dintre echipa misiunii și persoanele de la centrul de prestare de servicii.

Raționamentul profesional și scepticismul profesional (A se vedea punctul 31 (c))

A78. Scepticismul profesional susține calitatea raționamentelor efectuate pentru o misiune de asigurare și, prin intermediul acestor raționamente, a eficacității generale a echipei misiunii în efectuarea misiunii de asigurare. Alte reglementări ale IAASB ar putea trata exercitarea raționamentului profesional sau a scepticismului profesional la nivel de misiune. De exemplu, ISA 220 (revizuit)¹³ furnizează exemple de impedimente în fața exercitării scepticismului profesional la nivel de misiune, de subiectivism inconștient din partea auditorului care poate împiedica exercitarea scepticismului profesional și de posibile acțiuni pe care echipa misiunii le poate întreprinde pentru a atenua astfel de impedimente.

Consultare (A se vedea punctul 31 (d))

A79. Consultarea presupune de obicei o discuție la nivelul profesional adecvat, cu persoane din cadrul firmei sau din afara acesteia care dețin competențe de specialitate, cu privire la aspecte dificile sau controversate. Un mediu care consolidează importanța și beneficiile consultării și încurajează echipele misiunilor în acest sens poate contribui la sprijinirea unei culturi care demonstrează un angajament față de calitate.

A80. Aspectele dificile sau controversate pentru care este necesară consultarea pot fi specificate de firmă sau echipa misiunii poate identifica aspectele care necesită consultări. De asemenea, firma poate specifica modul în care vor fi convenite și implementate concluziile.

A81. ISA 220 (Revizuit)¹⁴ include cerințe referitoare la consultare pentru partenerul de misiune.

13 ISA 220 (Revizuit), punctele A34-A36.

14 ISA 220 (Revizuit), punctul 35.

Diferențe de opinie (A se vedea punctul 31 (e))

A82. Firma poate încuraja identificarea diferențelor de opinie într-un stadiu incipient și poate specifica pașii care trebuie urmați în semnalarea și tratarea acestora, inclusiv modul în care trebuie soluționat un aspect și modul în care trebuie implementate și documentate concluziile aferente. În unele circumstanțe, diferențele de opinie pot fi rezolvate prin consultarea unui alt practician sau a unei alte firme ori a unui organism profesional sau de reglementare.

Documentația misiunii (A se vedea punctul 31 (f))

A83. Legile, reglementările sau standardele profesionale pot prevedea termenele-limită până la care trebuie întocmite dosarele finale ale misiunii pentru tipuri specifice de misiuni. În cazul în care legile sau reglementările nu prevăd astfel de termene-limită, acestea pot fi stabilite de firmă. În cazul misiunilor desfășurate conform ISA-urilor sau ISAE-urilor, un termen-limită adecvat pentru întocmirea dosarului final al misiunii nu depășește, de obicei, 60 de zile de la data raportului misiunii.

A84. Păstrarea și menținerea documentației misiunii ar putea include păstrarea în siguranță, integritatea, accesibilitatea și recuperabilitatea datelor-suport și tehnologiei aferente. Păstrarea și menținerea documentației misiunii pot implica utilizarea aplicațiilor IT. Integritatea documentației misiunii poate fi compromisă dacă aceasta este modificată, completată sau eliminată fără autorizare ori dacă se pierde sau este deteriorată definitiv.

A85. Legile, reglementările sau standardele profesionale pot prevedea perioadele de păstrare pentru documentația misiunii. Dacă perioadele de păstrare nu sunt prevăzute, firma poate lua în considerare natura misiunilor efectuate de firmă și circumstanțele firmei, inclusiv măsura în care documentația misiunii este necesară pentru a oferi o evidență a aspectelor care continuă să fie importante pentru misiunile viitoare. În cazul misiunilor efectuate conform ISA-urilor sau ISAE-urilor, perioada de păstrare nu este de obicei mai scurtă de cinci ani de la data raportului misiunii sau, după caz, data raportului auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului, dacă aceasta survine ulterior.

Resurse (A se vedea punctul 32)

A86. În sensul componentei referitoare la resurse, resursele includ:

- Resurse umane.
- Resurse tehnologice, de exemplu, aplicații IT.
- Resurse intelectuale, de exemplu, politici sau proceduri scrise, o metodologie sau ghiduri. Resursele financiare sunt, de asemenea, relevante pentru sistemul de management al calității, deoarece sunt necesare pentru obținerea, dezvoltarea și păstrarea resurselor umane, resurselor tehnologice și resurselor intelectuale ale firmei. Deoarece gestionarea și alocarea resurselor financiare sunt puternic influențate de conducere, obiectivele referitoare la calitate aferente guvernantei și

conducerii, cum ar fi cele care tratează prioritățile financiare și operaționale, tratează resursele financiare.

A87. Resursele pot fi interne sau pot fi obținute din exterior, de la rețeaua firmei, de la o altă firmă din rețea sau de la un furnizor de servicii. Resursele pot fi utilizate la efectuarea activităților din sistemul de management al calității din cadrul firmei sau la efectuarea misiunilor ca parte a funcționării sistemului de management al calității. În situațiile în care o resursă este obținută de la rețeaua firmei sau de la o altă firmă din rețea, punctele 48-52 fac parte din răspunsurile proiectate și implementate de firmă pentru îndeplinirea obiectivelor aferente acestei componente.

Resurse umane

Angajarea, dezvoltarea și păstrarea personalului și a competenței și capacităților personalului (A se vedea punctul 32 (a) și (d))

A88. Competența reprezintă capacitatea unei persoane de a îndeplini un rol și transcende cunoașterea principiilor, standardelor, conceptelor, faptelor și procedurilor; ea reprezintă integrarea și aplicarea competențelor tehnice, aptitudinilor profesionale și a eticii, valorilor și atitudinilor profesionale. Competența poate fi dezvoltată printr-o varietate de metode, inclusiv formare profesională, dezvoltare profesională continuă, instruire, experiență practică sau instruirea membrilor cu mai puțină experiență ai echipei misiunii de către cei cu mai multă experiență.

A89. Legile, reglementările sau standardele profesionale ar putea stabili cerințe care tratează competența și capacitățile, cum ar fi cerințele pentru autorizarea profesională a partenerilor de misiune, inclusiv cerințele legate de formarea lor profesională și dezvoltarea lor profesională continuă.

A90. *Exemple de politici sau proceduri legate de angajarea, dezvoltarea și păstrarea personalului*

Politicile sau procedurile proiectate și implementate de firmă în legătură cu angajarea, dezvoltarea și păstrarea personalului pot trata:

- Recrutarea unor persoane care dețin sau au capacitatea de a-și dezvolta competențe adecvate.
- Programe de pregătire concentrate pe dezvoltarea competenței personalului și pe dezvoltarea profesională continuă.
- Mecanisme de evaluare efectuate la intervale corespunzătoare și care includ arii de competență și alți parametri de performanță.
- Compensări, promovări și alte stimulente pentru tot personalul, inclusiv pentru partenerii de misiune și persoanele cărora le-au fost desemnate roluri și responsabilități legate de sistemul de management al calității din cadrul firmei.

Angajamentul față de calitate al personalului și răspunderea și recunoașterea pentru angajamentul față de calitate (A se vedea punctul 32 (b))

- A91. Evaluările periodice și feedbackul oferite la timp ajută la susținerea și promovarea dezvoltării continue a competenței personalului. Pot fi utilizate metode mai puțin formale de evaluare și feedback, cum ar fi în cazul firmelor cu mai puțin personal.
- A92. Acțiunile sau comportamentele pozitive demonstrate de personal pot fi recunoscute prin diverse mijloace, de exemplu, prin compensări, prin promovări sau prin alte stimulente. În unele situații, ar putea fi adecvate stimulente simple sau informale care nu se bazează pe recompense monetare.
- A93. Maniera în care firma trage la răspundere personalul pentru acțiunile sau comportamentele care afectează negativ calitatea, cum ar fi incapacitatea de a demonstra un angajament față de calitate, de a-și dezvolta și a-și menține competențele necesare rolului sau de a implementa răspunsurile firmei așa cum au fost proiectate, poate depinde de natura acțiunii sau a comportamentului, inclusiv de gravitatea sa și de frecvența cu care apare. Acțiunile pe care le poate întreprinde firma atunci când personalul demonstrează acțiuni sau comportamente care afectează negativ calitatea pot include:
- Instruirea sau alte forme de dezvoltare profesională.
 - Luarea în considerare a efectului acelei probleme la evaluarea, compensarea sau acordarea altor stimulente celor implicați.
 - Măsuri disciplinare, dacă este cazul.

Persoane din surse externe (A se vedea punctul 32 (c))

- A94. Standardele profesionale pot include responsabilități pentru partenerul de misiune în ceea ce privește caracterul adecvat al resurselor. De exemplu, ISA 220 (revizuit)¹⁵ tratează responsabilitatea partenerului de misiune de a determina dacă sunt atribuite sau puse la dispoziția echipei misiunii, în timp util, resurse suficiente și adecvate pentru efectuarea misiunii, în conformitate cu politicile sau procedurile firmei.

Membrii echipelor misiunilor desemnați pentru fiecare misiune (A se vedea punctul 32 (d))

- A95. Membrii echipelor misiunilor pot fi desemnați pentru misiuni de către:
- Firmă, inclusiv desemnarea personalului de la un centru de prestare de servicii din cadrul firmei.
 - Rețeaua firmei sau o altă firmă din rețea, atunci când firma utilizează persoane din rețeaua firmei sau dintr-o altă firmă din rețea pentru a

15 ISA 220 (revizuit), punctul 25.

efectua proceduri în cadrul misiunii (de exemplu, auditorul unei componente sau un centru de prestare de servicii din cadrul rețelei sau al unei alte firme din rețea).

- Un furnizor de servicii, atunci când firma utilizează persoane de la un furnizor de servicii pentru efectuarea unor proceduri în cadrul misiunii (de exemplu, auditorul unei componente de la o firmă care nu face parte din rețeaua firmei în cauză).

A96. ISA 220 (Revizuit)¹⁶ tratează responsabilitatea partenerului de misiune de a determina dacă membrii echipei misiunii și orice experți externi ai auditorului și auditori interni care furnizează asistență directă ce nu fac parte din echipa misiunii au, împreună, competența și capacitățile adecvate, inclusiv suficient timp, pentru efectuarea misiunii. ISA 600¹⁷ detaliază cum trebuie aplicat ISA 220 (Revizuit) în legătură cu auditul situațiilor financiare ale unui grup. Răspunsurile proiectate și implementate de firmă pentru a trata competența și capacitățile membrilor echipei misiunii desemnați pentru misiunea respectivă pot include politici sau proceduri care tratează:

- Informațiile care ar putea fi obținute de partenerul de misiune și factorii care trebuie avuți în vedere atunci când se determină dacă membrii echipei misiunii desemnați pentru misiunea respectivă, inclusiv cei desemnați de rețeaua firmei, de o altă firmă din rețea sau de un furnizor de servicii, au competența și capacitățile necesare pentru a efectua misiunea.
- Modul în care ar putea fi rezolvate preocupările legate de competența și capacitățile membrilor echipei misiunii, în special cei desemnați de rețeaua firmei, de o altă firmă din rețea sau de un furnizor de servicii.

A97. Cerințele de la punctele 48-52 sunt, de asemenea, aplicabile atunci când se utilizează persoane din rețeaua firmei sau dintr-o altă firmă din rețea pentru o misiune, inclusiv auditori ai unor componente (a se vedea, de exemplu, punctul A179).

Resurse tehnologice (A se vedea punctul 32 (f))

A98. Resursele tehnologice, care sunt de obicei aplicații IT, fac parte din mediul IT al firmei. Mediul IT al firmei include, de asemenea, infrastructura IT suport și procesele IT și resursele umane implicate în acele procese:

- O aplicație IT este un program sau un set de programe proiectat(e) pentru a executa o funcție specifică direct pentru utilizator sau, în unele cazuri, pentru un alt program.

16 ISA 220 (Revizuit), punctul 26.

17 ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 19.

- Infrastructura IT este formată din rețeaua IT, sistemele de operare și bazele de date, alături de echipamentele și programele informatice aferente.
- Procesele IT sunt procesele prin care firma gestionează accesul la mediul IT, modificările programelor sau ale mediului IT, precum și operațiunile IT, ceea ce include monitorizarea mediului IT.

A99. O resursă tehnologică poate servi mai multor scopuri în cadrul firmei, iar unele dintre acestea s-ar putea să nu aibă legătură cu sistemul de management al calității. Resursele tehnologice care sunt relevante în sensul prezentului ISQM sunt:

- Resursele tehnologice utilizate direct în proiectarea, implementarea sau funcționarea sistemului de management al calității din cadrul firmei,
- Resursele tehnologice care sunt utilizate direct de echipele misiunilor la efectuarea misiunilor și
- Resursele tehnologice care sunt esențiale pentru a permite funcționarea eficace a celor de mai sus, cum ar fi, în legătură cu o aplicație IT, infrastructura IT și procesele IT care susțin aplicația IT.

Exemple de adaptabilitate pentru a demonstra cum ar putea diferi resursele tehnologice relevante în sensul prezentului ISQM

- Într-o firmă mai puțin complexă, resursele tehnologice ar putea cuprinde o aplicație IT comercială utilizată de echipele misiunilor, care a fost cumpărată de la un furnizor de servicii. Procesele IT care susțin funcționarea aplicației IT pot fi, de asemenea, relevante, deși ele ar putea fi simple (de exemplu, procesele pentru autorizarea accesului la aplicația IT și procesarea actualizărilor aplicației IT).
- Într-o firmă mai complexă, resursele tehnologice ar putea fi mai complexe și ar putea cuprinde:
 - Aplicații IT multiple, inclusiv aplicații personalizate sau aplicații dezvoltate de rețeaua firmei, cum ar fi:
 - Aplicațiile IT folosite de echipele misiunilor (de exemplu, programe informatice pentru misiuni și instrumente de audit automatizate).
 - Aplicațiile IT dezvoltate și utilizate de firmă pentru a gestiona aspecte ale sistemului de management al calității (de exemplu, aplicații IT pentru monitorizarea independenței sau desemnarea personalului pe misiuni).

- Procesele IT care susțin funcționarea acestor aplicații IT, inclusiv persoanele responsabile pentru gestionarea infrastructurii IT și a proceselor IT și procesele firmei pentru gestionarea modificărilor de program ale aplicațiilor IT.

A100. Firma poate lua în calcul următoarele aspecte în procesul de obținere, dezvoltare, implementare și mentenanță a unei aplicații IT:

- Intrările de date sunt complete și adecvate,
- Este păstrată confidențialitatea datelor,
- Aplicația IT funcționează așa cum a fost proiectată și îndeplinește scopul vizat,
- Rezultatele aplicației IT îndeplinesc scopul pentru care vor fi utilizate,
- Controalele generale ale sistemelor informatice necesare pentru a sprijini funcționarea continuă a aplicației IT așa cum a fost proiectată sunt adecvate,
- Necesitatea unor aptitudini specializate pentru utilizarea eficace a aplicației IT, inclusiv instruirea persoanelor care vor utiliza aplicația IT și
- Necesitatea dezvoltării unor proceduri care stabilesc cum funcționează aplicația IT.

A101. Firma poate interzice în mod specific utilizarea aplicațiilor IT sau a unor funcții ale aplicațiilor IT până în momentul în care se stabilește că acestea funcționează corespunzător și sunt aprobate spre a fi utilizate de firmă. Alternativ, firma poate stabili politici sau proceduri care să trateze circumstanțele în care echipa misiunii folosește o aplicație IT care nu este aprobată de firmă. Astfel de politici sau proceduri pot necesita ca echipa misiunii să determine că aplicația IT este adecvată pentru utilizare înainte ca aceasta să fie folosită în cadrul misiunii, prin analiza aspectelor de la punctul A100. ISA 220 (Revizuit)¹⁸ tratează responsabilitățile partenerului de misiune în ce privește resursele misiunii.

Resurse intelectuale (A se vedea punctul 32 (g))

A102. Resursele intelectuale includ informațiile utilizate de firmă pentru a permite funcționarea sistemului de management al calității și pentru a promova consecvența în efectuarea misiunilor.

18 ISA 220 (Revizuit), punctele 25-28.

Exemple de resurse intelectuale

Politici sau proceduri scrise, o metodologie, ghiduri aferente domeniului sau subiectului specific, ghiduri de contabilitate, o documentație standardizată sau acces la surse de informații (de exemplu, abonamente la website-uri care furnizează informații detaliate despre entități sau alte informații care sunt utilizate de obicei la efectuarea misiunilor).

A103. Resursele intelectuale pot fi puse la dispoziție prin resurse tehnologice, de exemplu, metodologia firmei poate fi integrată în aplicația IT care facilitează planificarea și efectuarea misiunii.

Utilizarea resurselor tehnologice și intelectuale (A se vedea punctul 32 (f)-(g))

A104. Firma poate stabili politici sau proceduri privind utilizarea resurselor tehnologice și intelectuale ale firmei. Astfel de politici sau proceduri pot:

- Impune utilizarea anumitor aplicații IT sau resurse intelectuale la efectuarea misiunilor sau în legătură cu alte aspecte ale misiunii, cum ar fi arhivarea dosarului misiunii.
- Specifica experiența necesară sau calificările necesare persoanelor pentru a utiliza resursele, inclusiv necesitatea unui expert sau a instruirii, de exemplu, firma poate specifica experiența necesară sau calificările necesare pentru utilizarea unei aplicații IT care analizează date, având în vedere că pot fi necesare aptitudini specializate pentru a interpreta rezultatele.
- Specifica responsabilitățile partenerului de misiune în ceea ce privește utilizarea resurselor tehnologice și intelectuale.
- Stabili cum trebuie utilizate resursele tehnologice sau intelectuale, inclusiv modul în care persoanele ar trebui să interacționeze cu o aplicație IT sau în care trebuie aplicată o resursă intelectuală, precum și disponibilitatea sprijinului sau asistenței în ceea ce privește utilizarea resursei tehnologice sau intelectuale.

Furnizori de servicii (A se vedea punctele 16 (v), 32 (h))

A105. În anumite circumstanțe, firma ar putea utiliza resurse furnizate de un furnizor de servicii, în special în situațiile în care firma nu are acces la resurse adecvate la nivel intern. Chiar dacă firma poate utiliza resurse de la un furnizor de servicii, firma rămâne responsabilă pentru sistemul propriu de management al calității.

Exemple de resurse de la un furnizor de servicii

- Persoanele contractate să efectueze activitățile de monitorizare ale firmei sau revizuirea calității misiunilor acesteia ori să ofere consiliere pe probleme tehnice.
- O aplicație IT comercială utilizată pentru efectuarea misiunilor de audit.
- Persoanele care efectuează proceduri în cadrul misiunilor firmei, de exemplu, auditori ai componentelor de la alte firme care nu fac parte din rețeaua firmei sau persoanele contractate pentru a participa la inventarierea fizică a stocurilor la o locație îndepărtată.
- Un expert extern al auditorului utilizat de firmă pentru a ajuta echipa misiunii să obțină probe de audit.

A106. Pentru identificarea și evaluarea riscurilor la adresa calității, firmei i se impune să înțeleagă condițiile, evenimentele, circumstanțele, acțiunile sau inacțiunile care ar putea afecta negativ îndeplinirea obiectivelor referitoare la calitate, care includ condițiile, evenimentele, circumstanțele, acțiunile sau inacțiunile legate de furnizorii de servicii. În acest sens, firma poate lua în considerare natura resurselor furnizate de furnizorii de servicii, modul și măsura în care acestea vor fi utilizate de firmă, precum și caracteristicile generale ale furnizorilor de servicii utilizați de firmă (de exemplu, diferitele tipuri de alte firme de servicii profesionale utilizate), pentru a identifica și a evalua riscurile la adresa calității aferente utilizării unor astfel de resurse.

A107. Pentru a determina dacă o resursă de la un furnizor de servicii este adecvată pentru a fi utilizată în sistemul de management al calității din cadrul firmei sau la efectuarea misiunilor, firma poate obține din mai multe surse informații cu privire la furnizorul de servicii și resursa pe care o furnizează. Aspectele pe care firma le-ar putea lua în considerare includ:

- Obiectivul referitor la calitate și riscurile la adresa calității. De exemplu, în cazul unei metodologii de la un furnizor de servicii, ar putea exista riscuri la adresa calității legate de obiectivul referitor la calitate de la punctul 32 (g), cum ar fi un risc la adresa calității ca furnizorul de servicii să nu actualizeze metodologia pentru a reflecta modificările din standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.
- Natura și scopul resurselor și condițiile serviciului (de exemplu, în legătură cu o aplicație IT, cât de des vor fi furnizate actualizări, limitările în ceea ce privește utilizarea aplicației IT și modul în care furnizorul de servicii tratează confidențialitatea datelor).
- Măsura în care resursa este utilizată în cadrul firmei, cum va fi utilizată resursa de către firmă și gradul ei de adecvare pentru scopul respectiv.

- Gradul de personalizare a resursei pentru firmă.
- Utilizarea anterioară de către firmă a furnizorului de servicii.
- Experiența în domeniu a furnizorului de servicii și reputația acestuia pe piață.

A108. Firma poate avea responsabilitatea de a întreprinde acțiuni suplimentare atunci când utilizează o resursă de la un furnizor de servicii, astfel încât resursa să funcționeze în mod eficace. De exemplu, ar putea fi nevoie ca firma să-i comunice informații furnizorului de servicii astfel încât resursa să funcționeze în mod eficace sau, în cazul unei aplicații IT, ar putea fi necesar ca firma să aibă implementate o infrastructură IT și procese IT suport.

Informațiile și comunicarea (A se vedea punctul 33)

A109. Obținerea, generarea sau comunicarea informațiilor este, de regulă, un proces continuu care implică întregul personal și cuprinde diseminarea informațiilor în cadrul firmei și în exterior. Informațiile și comunicarea au caracter generalizat la nivelul tuturor componentelor sistemului de management al calității.

Sistemul informațional al firmei (A se vedea punctul 33 (a))

A110. Informațiile credibile și relevante reprezintă informații care sunt corecte, complete, oportune și valide, permițând funcționarea adecvată a sistemului de management al calității din cadrul firmei și sprijinind deciziile legate de sistemul de management al calității.

A111. Sistemul informațional poate include utilizarea unor elemente manuale sau de IT, ceea ce afectează maniera în care informațiile sunt identificate, colectate, procesate, păstrate și comunicate. Procedurile pentru identificarea, colectarea, procesarea, păstrarea și comunicarea informațiilor pot fi îndeplinite prin aplicații IT și în unele cazuri pot fi integrate în răspunsurile firmei pentru alte componente. În plus, evidențele fizice ar putea fi înlocuite sau completate de evidențe digitale.

Exemplu de adaptabilitate pentru a demonstra cum poate fi proiectat sistemul informațional într-o firmă mai puțin complexă

Firmele mai puțin complexe, cu mai puțin personal și implicarea directă a conducerii s-ar putea să nu aibă nevoie de politici și proceduri riguroase care să specifice cum trebuie identificate, colectate, procesate și păstrate informațiile.

Comunicarea în cadrul firmei (A se vedea punctul 33 (b)-(c))

A112. Firma poate recunoaște și consolida responsabilitatea personalului și a echipelor misiunilor de a partaja informații atât cu firma, cât și în cadrul personalului, prin stabilirea unor canale de comunicare în vederea facilitării comunicării la nivelul firmei.

Exemple de comunicare între firmă, personal și echipele misiunilor

- Firma comunică personalului și echipelor misiunilor responsabilitatea pentru implementarea răspunsurilor firmei.
- Firma comunică personalului și echipelor misiunilor modificările aduse sistemului de management al calității, în măsura în care modificările sunt relevante pentru responsabilitățile lor, și le permit acestora să întreprindă acțiuni prompte și adecvate în conformitate cu responsabilitățile lor.
- Firma comunică informațiile obținute în cadrul procesului de acceptare și continuare al firmei care sunt relevante pentru echipele misiunilor atunci când acestea planifică și efectuează misiunile.
- Echipele misiunilor comunică firmei informațiile despre:
 - Client care au fost obținute în cursul efectuării unei misiuni și care ar fi putut determina firma să refuze relația cu acel client sau misiunea specifică dacă ar fi fost cunoscute înainte de acceptarea sau continuarea relației cu clientul sau a misiunii specifice.
 - Funcționarea răspunsurilor firmei (de exemplu, preocupări legate de procesele firmei pentru desemnarea personalului în cadrul misiunilor), care în unele cazuri ar putea indica o deficiență în sistemul de management al calității din cadrul firmei.
- Echipele misiunilor comunică informații persoanei care revizuieste calitatea misiunii sau persoanelor care oferă consultare.
- Echipele misiunilor la nivelul grupului comunică aspecte auditorilor componentelor în conformitate cu politicile sau procedurile firmei, inclusiv aspecte legate de managementul calității la nivel de misiune.
- Persoana căreia i-a (persoanele cărora le-a) fost desemnată responsabilitatea operațională pentru conformitatea cu cerințele privind independența comunică personalului și echipelor misiunilor relevante modificările cerințelor privind independența și politicile sau procedurile firmei care tratează astfel de modificări.

Comunicarea cu părți externe

Comunicarea către rețeaua firmei sau în cadrul acesteia și comunicarea către furnizorii de servicii (A se vedea punctul 33 (d) (i))

A113. Pe lângă comunicarea de către firmă a unor informații către rețeaua firmei sau în cadrul acesteia ori către un furnizor de servicii, ar putea fi nevoie ca firma să obțină informații de la rețea, de la o firmă din rețea sau de la un furnizor de

servicii care să sprijine firma în proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului propriu de management al calității.

Exemplu de informații obținute de firmă din cadrul rețelei sale

Firma obține informații de la rețea sau de la alte firme din rețea cu privire la clienții altor firme din rețea, atunci când există cerințe privind independența care afectează firma.

Comunicarea cu alte părți externe (A se vedea punctul 33 (d) (ii))

A114. *Exemple de situații în care legile, reglementările sau standardele profesionale i-ar putea impune firmei să comunice informații unor părți externe*

- Firma descoperă o neconformitate cu legile și reglementările din partea unui client, iar cerințele etice relevante îi impun firmei să raporteze această neconformitate unei autorități adecvate din afara entității-client sau să analizeze dacă o astfel de raportare reprezintă o acțiune adecvată în circumstanțele date.
- Legile sau reglementările îi impun firmei să publice un raport de transparență și specifică natura informațiilor care trebuie incluse în raportul de transparență.
- Legile sau reglementările privind titlurile de valoare îi impun firmei să comunice anumite aspecte persoanelor responsabile cu guvernarea.

A115. În unele cazuri, legile sau reglementările îi pot interzice firmei să comunice în exterior informații legate de sistemul său de management al calității.

Exemple de situații în care firmei i-ar putea fi interzis să comunice informații în exterior

- Legile sau reglementările privind caracterul privat sau confidențialitatea informațiilor interzic prezentarea anumitor informații.
- Legile, reglementările sau cerințele etice relevante includ prevederi privind obligația de confidențialitate.

Răspunsuri specifice (A se vedea punctul 34)

A116. Răspunsurile specifice pot trata riscuri multiple la adresa calității legate de mai multe obiective referitoare la calitate din diferite componente. De exemplu, politicile sau procedurile pentru plângeri și acuzații pot trata riscurile la adresa calității legate de obiectivele referitoare la calitate aferente resurselor (de exemplu, angajamentul față de calitate al personalului), cerințelor etice relevante și guvernării și conducerii. Nu sunt suficiente doar răspunsurile specifice pentru a îndeplini obiectivele sistemului de management al calității.

Cerințe etice relevante (A se vedea punctul 34 (a))

A117. Cerințele etice relevante pot conține prevederi privind identificarea și evaluarea amenințărilor și modul în care acestea trebuie tratate. De exemplu, Codul IESBA furnizează un cadru conceptual în acest scop și, la aplicarea cadrului conceptual, îi impune firmei să utilizeze testul terței părți informate și rezonabile.

A118. Cerințele etice relevante pot stipula cum trebuie să răspundă firma la o încălcare. De exemplu, Codul IESBA stabilește cerințe pentru firmă în eventualitatea unei încălcări a Codului IESBA și include cerințe specifice care tratează încălcările Standardelor Internaționale privind Independența, inclusiv cerințe privind comunicarea cu părți externe.

A119. Aspectele pe care firma le-ar putea trata în legătură cu încălcările cerințelor etice relevante includ:

- Comunicarea încălcărilor cerințelor etice relevante către personalul adecvat,
- Evaluarea importanței unei încălcări și a efectului său asupra conformității cu cerințele etice relevante,
- Acțiunile care trebuie întreprinse pentru a trata în mod satisfăcător consecințele unei încălcări, inclusiv faptul că astfel de acțiuni trebuie întreprinse cât mai curând posibil,
- Determinarea măsurii în care o încălcare trebuie raportată unor părți externe, cum ar fi persoanele responsabile cu governanța entității la care se referă încălcarea sau o autoritate de supraveghere externă și
- Determinarea acțiunilor adecvate care trebuie întreprinse în legătură cu persoana responsabilă (persoanele responsabile) pentru încălcare.

Plângeri și acuzații (A se vedea punctul 34 (c))

A120. Stabilirea unor politici sau proceduri pentru tratarea plângerilor și acuzațiilor poate ajuta firma să prevină emiterea unor rapoarte de misiune inadecvate. De asemenea, aceasta ar putea ajuta firma:

- Să identifice și să abordeze persoanele, inclusiv cele din conducere, care nu acționează sau nu se comportă într-o manieră prin care se demonstrează un angajament față de calitate și se susține angajamentul față de calitate al firmei, sau
- Să identifice deficiențele din sistemul de management al calității.

A121. Plângerile și acuzațiile pot fi făcute de personal sau de alte persoane din afara firmei (de exemplu, clienți, auditori ai componentelor sau persoane din rețeaua firmei).

Informații care devin cunoscute după acceptarea sau continuarea relației cu un client sau a unei misiuni specifice (A se vedea punctul 34 (d))

A122. Informațiile care devin cunoscute după acceptarea sau continuarea relației cu un client sau a unei misiuni specifice pot:

- Să fi existat la momentul deciziei firmei de a accepta ori de a continua relația cu clientul sau misiunea specifică, fără ca firma să fie conștientă de ele, sau
- Să reprezinte informații noi care au apărut după decizia de a accepta sau de a continua relația cu clientul sau misiunea specifică.

Exemple de aspecte tratate în politicile sau procedurile firmei pentru situațiile în care după acceptarea sau continuarea relației cu un client sau a unei misiuni specifice devin cunoscute informații care ar fi putut afecta decizia firmei de a accepta sau de a continua relația cu clientul sau misiunea specifică

- Realizarea unei consultări în cadrul firmei sau cu consilierul juridic.
- Verificarea existenței unei cerințe profesionale, legale sau de reglementare ca firma să continue misiunea.
- Discutarea cu nivelul adecvat al conducerii clientului și cu persoanele responsabile cu governanța sau cu partea care contractează cu privire la acțiunile pe care le-ar putea întreprinde firma în baza faptelor și a circumstanțelor relevante.
- Atunci când se stabilește că retragerea este o acțiune adecvată:
 - Informarea conducerii clientului și a persoanelor responsabile cu governanța sau a părții care contractează cu privire la această decizie și la motivele retragerii.
 - Verificarea existenței unei cerințe profesionale, legale sau de reglementare ca firma să raporteze către autoritățile de reglementare retragerea din misiune sau retragerea atât din misiune, cât și din relația cu clientul, precum și motivele retragerii.

A123. În unele situații, legile sau reglementările unei jurisdicții îi pot impune firmei o obligație de a accepta sau de a continua relația cu un client ori, în cazul sectorului public, firma ar putea fi desemnată prin prevederi statutare.

Exemple de aspecte tratate în politicile sau procedurile firmei în situațiile în care firma este obligată să accepte sau să continue o misiune sau nu se poate retrage dintr-o misiune și aceasta cunoaște informații care ar fi determinat-o să refuze sau să întrerupă misiunea

- Firma analizează efectul informațiilor asupra efectuării misiunii.
- Firma comunică informațiile partenerului de misiune și îi solicită acestuia să crească amploarea și frecvența coordonării și supervizării membrilor echipei misiunii și ale revizuirii activităților acestora.
- Firma desemnează pentru misiune personal cu mai multă experiență.
- Firma stabilește că trebuie efectuată o revizuire a calității misiunii.

Comunicarea cu părți externe (A se vedea punctul 34 (e))

A124. Capacitatea firmei de a menține încrederea investitorilor în calitatea misiunilor sale ar putea fi sporită printr-o comunicare relevantă, credibilă și transparentă din partea firmei cu privire la activitățile pe care le-a întreprins pentru a asigura calitatea și la eficacitatea lor.

A125. Părțile externe care pot folosi informațiile despre sistemul de management al calității din cadrul firmei și amploarea interesului lor cu privire la acest sistem pot varia în funcție de natura și circumstanțele firmei și ale misiunilor sale.

Exemple de părți externe care ar putea folosi informațiile despre sistemul de management al calității din cadrul firmei

- Conducerile sau persoanele responsabile cu guvernarea clienților firmei pot folosi informațiile pentru a determina dacă să contracteze firma pentru a efectua o misiune.
- Este posibil ca autoritățile de supraveghere externă să fi indicat că doresc informații în sprijinul responsabilităților lor privind monitorizarea calității misiunilor în cadrul unei jurisdicții și înțelegerea activității firmelor.
- Este posibil ca alte firme care folosesc activitatea firmei la efectuarea misiunilor (de exemplu, în legătură cu auditul unui grup) să fi solicitat astfel de informații.
- Este posibil ca alți utilizatori ai rapoartelor misiunilor firmei, cum ar fi investitorii care folosesc rapoartele misiunilor în procesele lor decizionale, să fi indicat că doresc informațiile respective.

A126. Informațiile despre sistemul de management al calității furnizate părților externe, inclusiv informațiile comunicate persoanelor responsabile cu guvernarea

despre modul în care sistemul de management al calității susține efectuarea consecventă a unor misiuni de calitate, pot trata aspecte precum:

- Natura și circumstanțele firmei, cum ar fi structura organizatorică, modelul de afaceri, strategia și mediul în care funcționează.
- Guvernanța și conducerea firmei, inclusiv cultura acesteia, modul în care își demonstrează angajamentul față de calitate și rolurile, responsabilitățile și autoritatea desemnate în raport cu sistemul de management al calității.
- Modul în care firma își îndeplinește responsabilitățile în conformitate cu cerințele etice relevante, inclusiv cele legate de independență.
- Factorii care contribuie la misiuni de calitate, de exemplu, astfel de informații ar putea fi prezentate sub forma unor indicatori de calitate ai misiunii, împreună cu descrieri care să îi explice.
- Rezultatele activităților de monitorizare ale firmei și ale inspecțiilor externe, precum și modul în care firma a remediat deficiențele identificate sau răspunde la acestea.
- Evaluarea realizată în conformitate cu punctele 53-54 cu privire la măsura în care sistemul de management al calității oferă firmei asigurarea rezonabilă că obiectivele sistemului sunt îndeplinite, precum și concluzia aferentă, inclusiv baza raționamentelor efectuate la realizarea evaluării și formularea concluziei.
- Modul în care firma a răspuns la evoluțiile și modificările survenite în circumstanțele firmei sau ale misiunilor sale, inclusiv modul în care sistemul de management al calității a fost adaptat pentru a răspunde la aceste modificări.
- Relația dintre firmă și rețea, structura generală a rețelei, o descriere a cerințelor rețelei și a serviciilor rețelei, responsabilitățile firmei și ale rețelei (inclusiv faptul că firma este în final responsabilă pentru sistemul propriu de management al calității) și informații despre aria de aplicare și rezultatele generale ale activităților de monitorizare ale rețelei la nivelul tuturor firmelor din rețea.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanța (A se vedea punctul 34 (e) (i))

A127. Modul în care se realizează comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanța (adică de către firmă sau echipa misiunii) poate depinde de politicile sau procedurile firmei și de circumstanțele misiunii.

A128. ISA 260 (Revizuit) tratează responsabilitatea auditorului de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanța în cadrul unui audit al situațiilor financiare și abordează determinarea de către auditor a persoanei (persoanelor)

adecvate din structura de guvernanță a entității cu care să comunice¹⁹ și procesul de comunicare.²⁰ În unele circumstanțe, ar putea fi adecvat să se comunice cu persoanele responsabile cu guvernanța altor entități decât cele cotate (sau când se efectuează alte tipuri de misiuni), de exemplu, entitățile care ar putea avea caracteristici de interes public sau de răspundere publică, cum ar fi:

- Entitățile care dețin un volum important de active într-o fiducie pentru un număr mare de părți interesate, inclusiv instituții financiare, cum ar fi anumite bănci, companii de asigurări și fonduri de pensii.
- Entitățile cu un profil public important sau a căror conducere ori ai căror proprietari au un profil public important.
- Entitățile cu un număr mare și o gamă variată de părți interesate.

Considerente privind sectorul public

A129. Firma poate stabili că este adecvat să comunice persoanelor responsabile cu guvernanța ale unei entități din sectorul public modul în care sistemul de management al calității din cadrul firmei sprijină efectuarea consecventă a unor misiuni de calitate, ținând cont de dimensiunea și complexitatea entității din sectorul public, categoriile de părți interesate, natura serviciilor pe care le oferă și rolul și responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanța.

Stabilirea momentului în care este adecvat să se comunice cu părți externe din alte motive (A se vedea punctul 34 (e) (ii))

A130. Stabilirea de către firmă a momentului în care este adecvat să se comunice cu părți externe cu privire la sistemul de management al calității din cadrul firmei este un aspect care ține de raționamentul profesional și poate fi influențat de aspecte precum:

- Tipurile de misiuni efectuate de firmă și tipurile de entități pentru care sunt efectuate astfel de misiuni.
- Natura și circumstanțele firmei.
- Natura mediului în care funcționează firma, cum ar fi practicile de afaceri obișnuite din jurisdicția firmei și caracteristicile piețelor financiare pe care activează firma.
- Măsura în care firma a comunicat deja cu părți externe în conformitate cu legile sau reglementările (adică măsura în care este necesară o comunicare suplimentară și, dacă da, ce aspecte trebuie comunicate).
- Așteptările părților interesate din jurisdicția firmei, inclusiv înțelegerea și interesul exprimate de părți externe cu privire la misiunile desfășu-

19 ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanța*, punctele 11-13.

20 ISA 260 (Revizuit), punctele 18-22.

rate de firmă și la procesele utilizate de aceasta la efectuarea misiunilor.

- Tendințele din cadrul jurisdicției.
- Informațiile deja disponibile pentru părți externe.
- Modul în care părțile externe pot folosi acele informații și înțelegerea lor generală asupra aspectelor legate de sistemul de management al calității din cadrul firmei și asupra auditurilor sau revizuirilor situațiilor financiare ori altor misiuni de asigurare sau servicii conexe.
- Beneficiile pentru interesul public ale comunicării externe și măsura în care se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor depăși costurile aferente (monetare sau de altă natură).

Aspectele de mai sus pot afecta, de asemenea, informațiile furnizate de firmă în cadrul comunicării, precum și natura, plasarea în timp și amploarea comunicării și forma adecvată a acesteia.

Natura, plasarea în timp și amploarea comunicării cu părți externe și forma adecvată a acesteia (A se vedea punctul 34 (e) (iii))

A131. Firma poate lua în calcul următoarele caracteristici la întocmirea informațiilor comunicate părților externe:

- Informațiile sunt specifice circumstanțelor firmei. Stabilirea unei legături directe între aspectele din cadrul comunicării firmei și circumstanțele specifice ale acesteia poate ajuta la reducerea posibilității ca informațiile să devină în timp prea standardizate și mai puțin utile.
- Informațiile sunt prezentate într-o manieră clară și inteligibilă, iar modul de prezentare nu induce în eroare și nici nu influențează în mod inadecvat utilizatorii comunicării (de exemplu, informațiile sunt prezentate într-o manieră care pune într-un echilibru corespunzător aspectele pozitive și negative ale aspectului comunicat).
- Informațiile sunt corecte și complete din toate punctele de vedere semnificative și nu conțin informații care să inducă în eroare.
- Informațiile țin cont de nevoile de informații ale utilizatorilor cărora li se adresează. Când analizează nevoile de informații ale utilizatorilor, firma poate lua în calcul aspecte precum nivelul de detaliu pe care utilizatorii l-ar considera relevant și măsura în care aceștia au acces la informații relevante din alte surse (de exemplu, website-ul firmei).

A132. Firma utilizează raționamentul profesional pentru a determina, în circumstanțele date, forma adecvată de comunicare cu partea externă, inclusiv comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta atunci când auditează

situațiile financiare ale unor entități cotate, iar aceasta poate fi verbală sau în scris. În consecință, forma de comunicare poate varia.

Exemple de forme de comunicare către părți externe

- O publicație precum un raport de transparență sau un raport privind calitatea auditului.
- Comunicări scrise punctuale către părți interesate specifice (de exemplu, informații cu privire la rezultatele procesului de monitorizare și remediere al firmei).
- Conversații și interacțiuni directe cu părți externe (de exemplu, discuții între echipa misiunii și persoanele responsabile cu guvernanta).
- O pagină web.
- Alte forme de platforme digitale, cum ar fi rețelele de socializare, sau interviuri ori prezentări webcast sau video.

Misiuni care fac obiectul unei revizuii a calității

Revizuirea calității misiunilor prevăzută de legi sau reglementări (A se vedea punctul 34 (f) (ii))

A133. Legile sau reglementările pot impune revizuirea calității misiunilor, de exemplu, în cazul misiunilor de audit pentru entitățile care:

- Sunt entități de interes public conform definiției dintr-o anumită jurisdicție,
- Își desfășoară activitatea în sectorul public sau primesc fonduri de la guvern ori sunt entități cu răspundere publică,
- Activează în anumite domenii (de exemplu, instituțiile financiare precum băncile, companiile de asigurări și fondurile de pensii),
- Îndeplinesc un prag specificat cu privire la active, sau
- Sunt administrate de o instanță sau sunt în cursul unui proces judiciar (de exemplu, lichidare).

Revizuirea calității misiunilor ca răspuns pentru tratarea unuia sau mai multor riscuri la adresa calității (A se vedea punctul 34 (f) (iii))

A134. Înțelegerea de către firmă a condițiilor, evenimentelor, circumstanțelor, acțiunilor sau inacțiunilor care ar putea afecta negativ îndeplinirea obiectivelor referitoare la calitate, conform prevederilor de la punctul 25 (a) (ii), are legătură cu natura și circumstanțele misiunilor pe care le efectuează firma. La

proiectarea și implementarea răspunsurilor care tratează unul sau mai multe riscuri la adresa calității, firma poate stabili că o revizuire a calității misiunii este un răspuns adecvat pe baza motivelor evaluărilor de risc la adresa calității.

Exemple de condiții, evenimente, circumstanțe, acțiuni sau inacțiuni care generează unul sau mai multe riscuri la adresa calității pentru care o revizuire a calității misiunii ar putea reprezenta răspunsul adecvat

Cele legate de tipurile de misiuni efectuate de firmă și rapoartele care vor fi emise:

- Misiunile care implică un nivel ridicat de complexitate sau de raționament, cum ar fi:
 - Auditurile situațiilor financiare ale entităților care își desfășoară activitatea într-un domeniu care presupune de obicei estimări contabile cu un nivel ridicat de incertitudine a estimării (de exemplu, anumite instituții financiare sau entități miniere de mari dimensiuni) ori ale entităților în cazul cărora există incertitudini în ceea ce privește evenimentele sau condițiile care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea lor de a-și continua activitatea.
 - Misiunile de asigurare care necesită aptitudini și cunoștințe specializate pentru evaluarea sau măsurarea subiectului implicit în raport cu criteriile aplicabile (de exemplu, o declarație referitoare la gazele cu efect de seră în care există incertitudini semnificative în legătură cu cantitățile raportate).
- Misiunile în cadrul cărora au fost întâmpinate probleme, cum ar fi misiunile de audit cu constatări recurente în cazul inspecțiilor interne sau externe, deficiențe semnificative neremediate în controlul intern sau o retratare semnificativă a informațiilor comparative din situațiile financiare.
- Misiunile pentru care au fost identificate circumstanțe neobișnuite în timpul procesului de acceptare și continuare al firmei (de exemplu, un client nou care a avut o divergență de opinii cu auditorul sau expertul în asigurare precedent).
- Misiunile care implică raportarea asupra informațiilor financiare sau nefinanciare care se așteaptă să fie incluse într-o declarație impusă de organismele de reglementare și care ar putea implica un nivel mai ridicat de raționament, cum ar fi informațiile financiare proforma care trebuie incluse într-un prospect.
- Cele legate de tipurile de entități pentru care sunt desfășurate misiuni:

- Entitățile din domenii emergente sau în care firma nu are experiență anterioară.
- Entitățile pentru care au fost exprimate preocupări în comunicările organismelor de reglementare a piețelor de valori mobiliare sau de reglementare prudentială.
- Alte entități decât cele cotate care ar putea avea caracteristici de interes public sau de răspundere publică, de exemplu:
 - Entitățile care dețin un volum important de active într-o fiducie pentru un număr mare de părți interesate, inclusiv instituții financiare, cum ar fi anumite bănci, companii de asigurări și fonduri de pensii pentru care legile sau reglementările nu impun altfel o revizuire a calității misiunii.
 - Entitățile cu un profil public important sau a căror conducere ori ai căror proprietari au un profil public important.
 - Entitățile cu un număr mare și o gamă variată de părți interesate.

A135. Răspunsurile firmei pentru tratarea riscurilor la adresa calității pot include alte forme de revizuire a misiunii decât revizuirea calității misiunii. De exemplu, pentru auditurile situațiilor financiare, răspunsurile firmei pot include revizuirea procedurilor echipei misiunii în legătură cu riscurile semnificative sau revizuirea anumitor raționamente semnificative, efectuată de personal care deține cunoștințe tehnice specializate. În unele cazuri, aceste alte tipuri de revizuiți ale misiunii pot fi desfășurate suplimentar față de o revizuire a calității misiunii.

A136. În unele cazuri, firma poate determina că nu există audituri sau alte misiuni pentru care o revizuire a calității misiunii sau o altă formă de revizuire a misiunii reprezintă un răspuns adecvat pentru a trata riscul (riscurile) la adresa calității.

Considerente privind sectorul public

A137. Natura și circumstanțele entităților din sectorul public (de exemplu, ca urmare a dimensiunii și complexității lor, a categoriilor de părți interesate sau a naturii serviciilor pe care le furnizează) pot genera riscuri la adresa calității. În aceste situații, firma poate stabili că o revizuire a calității misiunii este un răspuns adecvat pentru tratarea unor astfel de riscuri la adresa calității. Legile sau reglementările pot stabili cerințe de raportare suplimentare pentru auditorii entităților din sectorul public (de exemplu, un raport separat cu privire la cazurile de neconformitate cu legile sau reglementările adresat legislativului sau altui organism guvernamental sau comunicarea acestor cazuri în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare). În astfel de situații, firma poate lua în considerare, de asemenea, complexitatea acestor raportări și importanța

lor pentru utilizatori atunci când determină dacă o revizuire a calității misiunii reprezintă un răspuns adecvat.

Procesul de monitorizare și remediere (A se vedea punctele 35-47)

A138. Pe lângă faptul că permite evaluarea sistemului de management al calității, procesul de monitorizare și remediere facilitează îmbunătățirea proactivă și continuă a calității misiunii și a sistemului de management al calității. De exemplu:

- Având în vedere limitările inerente ale unui sistem de management al calității, identificarea de către firmă a deficiențelor nu este neobișnuită și este un aspect important al sistemului de management al calității, deoarece identificarea promptă a deficiențelor permite firmei să le remedieze în timp util și într-o manieră eficientă și contribuie la o cultură ce sprijină îmbunătățirea continuă.
- Activitățile de monitorizare pot furniza informații care permit firmei să prevină o deficiență prin răspunsul la o constatare care ar putea, după o perioadă de timp, să conducă la o deficiență.

Proiectarea și efectuarea activităților de monitorizare (A se vedea punctele 37-38)

A139. Activitățile de monitorizare ale firmei pot cuprinde o combinație de activități de monitorizare continue și activități de monitorizare periodice. Activitățile de monitorizare continue sunt în general activități de rutină, integrate în procesele firmei și efectuate în timp real, care reacționează la schimbarea condițiilor. Activitățile de monitorizare periodice sunt efectuate de firmă la anumite intervale. În majoritatea cazurilor, activitățile de monitorizare continue furnizează informații despre sistemul de management al calității într-un timp mai scurt.

A140. Activitățile de monitorizare pot include inspecția misiunilor în curs. Inspecțiile misiunilor au scopul de a monitoriza dacă un aspect al sistemului de management al calității este proiectat, este implementat și funcționează așa cum s-a intenționat. În unele situații, sistemul de management al calității poate include răspunsuri proiectate pentru a revizui misiunile în timp ce acestea sunt în curs de efectuare care par similare ca natură cu o inspecție a misiunilor în curs (de exemplu, revizuii proiectate pentru a detecta defecțiuni sau curențe ale sistemului de management al calității astfel încât să se poată preveni concretizarea unui risc la adresa calității). Scopul activității va ghida modul în care aceasta va fi proiectată și implementată și locul pe care îl va avea în cadrul sistemului de management al calității (adică dacă va fi o inspecție a unei misiuni în curs care reprezintă o activitate de monitorizare ori o revizuire a unei misiuni care reprezintă un răspuns pentru a trata un risc la adresa calității).

A141. Natura, plasarea în timp și amplasarea activităților de monitorizare pot fi afectate, de asemenea, de alte aspecte, inclusiv:

- Dimensiunea, structura și organizarea firmei.
- Implicarea rețelei firmei în activitățile de monitorizare.
- Resursele pe care firma intenționează să le utilizeze pentru a permite activitățile de monitorizare, cum ar fi utilizarea aplicațiilor IT.

A142. Atunci când realizează activități de monitorizare, firma poate stabili că sunt necesare modificări în natura, plasarea în timp și amplexarea activităților de monitorizare, cum ar fi în situațiile în care constatările indică necesitatea unor activități de monitorizare mai extinse.

Proiectarea procesului de evaluare a riscurilor și a procesului de monitorizare și remediere din cadrul firmei (A se vedea punctul 37 (c))

A143. Modul în care este proiectat procesul de evaluare a riscurilor din cadrul firmei (de exemplu, un proces centralizat sau descentralizat ori frecvența revizuirii acestuia) poate afecta natura, plasarea în timp și amplexarea activităților de monitorizare, inclusiv activitățile de monitorizare a procesului de evaluare a riscurilor din cadrul firmei.

A144. Modul în care este proiectat procesul de monitorizare și remediere al firmei (adică natura, plasarea în timp și amplexarea activităților de monitorizare și remediere, ținând cont de natura și circumstanțele firmei) poate afecta activitățile de monitorizare realizate de firmă pentru a determina dacă procesul de monitorizare și remediere îndeplinește scopul vizat descris la punctul 35.

Exemplu de adaptabilitate pentru a demonstra activitățile de monitorizare pentru procesul de monitorizare și remediere

- Într-o firmă mai puțin complexă, activitățile de monitorizare pot fi simple, deoarece informațiile despre procesul de monitorizare și remediere pot fi disponibile imediat, având în vedere interacțiunea frecventă a conducerii cu sistemul de management al calității, sub formă de cunoștințe ale conducerii cu privire la natura, plasarea în timp și amplexarea activităților de monitorizare realizate, la rezultatele activităților de monitorizare și la acțiunile firmei pentru tratarea acelor rezultate.
- Într-o firmă mai complexă, activitățile de monitorizare pentru procesul de monitorizare și remediere pot fi proiectate în mod specific pentru a stabili dacă procesul de monitorizare și remediere furnizează informații relevante, credibile și oportune cu privire la sistemul de management al calității și dacă răspunde în mod adecvat la deficiențele identificate.

Modificări în sistemul de management al calității (A se vedea punctul 37 (d))

A145. Modificările în sistemul de management al calității pot include:

- Modificări pentru tratarea unei deficiențe identificate în sistemul de management al calității.
- Modificări ale obiectivelor referitoare la calitate, ale riscurilor la adresa calității sau ale răspunsurilor aferente ca urmare a modificării naturii și circumstanțelor firmei și ale misiunilor sale.

Atunci când au loc modificări, s-ar putea ca activitățile de monitorizare anterioare realizate de firmă să nu-i mai furnizeze firmei informații care să susțină evaluarea sistemului de management al calității și, prin urmare, activitățile de monitorizare ale firmei ar putea include monitorizarea acestor modificări.

Activități de monitorizare anterioare (A se vedea punctul 37 (e))

A146. Rezultatele activităților de monitorizare anterioare ale firmei pot indica sectoarele sistemului în care ar putea apărea o deficiență, în special sectoarele în care au fost identificate anterior deficiențe.

A147. S-ar putea ca activitățile de monitorizare anterioare realizate de firmă să nu-i mai furnizeze firmei informații care să susțină evaluarea sistemului, nici chiar în ceea ce privește sectoarele din cadrul sistemului de management al calității care nu s-au modificat, mai ales atunci când a trecut o perioadă de timp de la momentul realizării activităților de monitorizare.

Alte informații relevante (A se vedea punctul 37 (f))

A148. Pe lângă sursele de informații indicate la punctul 37 (f), alte informații relevante ar putea include:

- Informațiile comunicate de rețeaua firmei în conformitate cu punctele 50 (c) și 51 (b) cu privire la sistemul de management al calității din cadrul firmei, inclusiv cerințele rețelei sau serviciile rețelei pe care firma le-a inclus în sistemul său de management al calității.
- Informațiile comunicate de un furnizor de servicii cu privire la resursele utilizate de firmă în sistemul propriu de management al calității.
- Informațiile puse la dispoziția firmei de organisme de reglementare cu privire la entitățile pentru care firma efectuează misiuni, cum ar fi informațiile de la un organism de reglementare a unei piețe de valori mobiliare despre o entitate pentru care firma efectuează misiuni (de exemplu, neregularități în situațiile financiare ale entității).

A149. Rezultatele inspecțiilor externe sau alte informații relevante, atât interne, cât și externe, ar putea indica faptul că activitățile de monitorizare anterioare realizate de firmă nu au reușit să identifice o deficiență în sistemul de management al calității. Aceste informații ar putea afecta modul în care firma

ia în considerare natura, plasarea în timp și amplexarea activităților de monitorizare.

A150. Inspecțiile externe nu înlocuiesc activitățile de monitorizare internă ale firmei. Totuși, rezultatele inspecțiilor externe oferă informații privind natura, plasarea în timp și amplexarea activităților de monitorizare.

Inspecțiile misiunii (A se vedea punctul 38)

A151. *Exemple de aspecte de la punctul 37 care ar putea fi luate în considerare de firmă la selectarea misiunilor finalizate care să fie inspecțate*

- În legătură cu condițiile, evenimentele, circumstanțele, acțiunile sau inacțiunile care generează riscuri la adresa calității:
 - Tipurile de misiuni efectuate de firmă și amplexarea experienței firmei în ceea ce privește efectuarea aceluiași tip de misiune.
 - Tipurile de entități pentru care sunt efectuate misiuni, de exemplu:
 - Entități cotate.
 - Entități care activează în domenii emergente.
 - Entități care activează în domenii asociate cu un nivel ridicat de complexitate sau de raționament.
- Entități care activează în domenii noi pentru firmă.
 - Vechimea în funcție și experiența partenerilor de misiune.
- Rezultatele inspecțiilor anterioare ale misiunilor finalizate, inclusiv pentru fiecare partener de misiune.
- În legătură cu alte informații relevante:
 - Plângeri sau acuzații la adresa unui partener de misiune.
 - Rezultatele inspecțiilor externe, inclusiv pentru fiecare partener de misiune.
 - Rezultatele evaluării de către firmă a angajamentului față de calitate al fiecărui partener de misiune.

A152. Firma poate realiza mai multe activități de monitorizare în afară de inspecția misiunilor finalizate, care se concentrează pe determinarea măsurii în care misiunile s-au conformat politicilor sau procedurilor. Aceste activități de monitorizare pot fi efectuate pentru anumite misiuni sau anumiți parteneri de misiune. Natura și amplexarea acestor activități de monitorizare și rezultatele aferente pot fi folosite de firmă pentru a determina:

- Ce misiuni finalizate să fie selectate pentru inspecție,

- Ce parteneri de misiune să fie selectați pentru inspecție,
- Cât de frecvent să fie selectat un partener de misiune pentru inspecție sau
- Ce aspecte ale misiunii să fie luate în considerare când se efectuează inspecția misiunilor finalizate.

A153. Inspecția misiunilor finalizate pentru partenerii de misiune pe o bază ciclică poate ajuta firma să monitorizeze dacă partenerii de misiune și-au îndeplinit responsabilitatea generală față de managementul și asigurarea calității în misiunile care le-au fost desemnate.

Exemplu privind modul în care o firmă poate aplica o bază ciclică pentru inspecția misiunilor finalizate pentru fiecare partener de misiune

Firma poate stabili politici sau proceduri care tratează inspecția misiunilor finalizate ce:

- Stabilesc o perioadă standard a ciclului de inspecție, cum ar fi inspecția unei misiuni finalizate o dată la trei ani pentru fiecare partener de misiune care efectuează audituri ale situațiilor financiare și o dată la cinci ani pentru toți ceilalți parteneri de misiune,
- Stabilesc criteriile pentru selectarea misiunilor finalizate, inclusiv ca, în cazul unui partener de misiune care efectuează audituri ale situațiilor financiare, misiunea selectată (misiunile selectate) să includă o misiune de audit,
- Tratează selectarea partenerilor de misiune într-o manieră imprevizibilă și
- Tratează situațiile în care este necesar sau adecvat ca partenerii de misiune să fie selectați mai frecvent sau mai puțin frecvent decât perioada standard stabilită în cadrul politicii, de exemplu:
 - Firma poate selecta partenerii de misiune mai frecvent decât perioada standard stabilită în politica firmei atunci când:
 - Firma a identificat mai multe deficiențe care au fost evaluate ca fiind grave, iar aceasta stabilește că este necesară o inspecție ciclică mai frecventă pentru toți partenerii de misiune.
 - Partenerul de misiune efectuează misiuni pentru entități care activează într-un anumit domeniu caracterizat prin niveluri ridicate de complexitate sau de raționament.
 - O misiune efectuată de partenerul de misiune a făcut obiectul altor activități de monitorizare, iar rezultatele acestora au fost nesatisfăcătoare.

- Partenerul de misiune a efectuat o misiune pentru o entitate care activează într-un domeniu în care acesta are o experiență limitată.
- Partenerul de misiune este un partener de misiune nou-desemnat sau s-a alăturat recent firmei de la o altă firmă sau dintr-o altă jurisdicție.
- Firma poate amâna selectarea partenerului de misiune (de exemplu, încă un an după perioada standard stabilită de politica firmei) atunci când:
 - Misiunile efectuate de partenerul de misiune au făcut obiectul altor activități de monitorizare în timpul perioadei standard stabilite de politica firmei și
 - Rezultatele celorlalte activități de monitorizare furnizează suficiente informații cu privire la partenerul de misiune (adică este puțin probabil ca inspecția misiunilor finalizate să-i ofere firmei informații suplimentare despre partenerul de misiune).

A154. Aspectele luate în considerare într-o inspecție a unei misiuni depind de modul în care inspecția va fi utilizată pentru a monitoriza sistemul de management al calității. De obicei, inspecția unei misiuni include determinarea faptului că răspunsurile care sunt implementate la nivelul misiunii (de exemplu, politicile și procedurile firmei în ceea ce privește efectuarea misiunilor) au fost implementate așa cum au fost proiectate și funcționează corespunzător.

Persoanele care efectuează activități de monitorizare (A se vedea punctul 39 (b))

A155. Prevederile din cerințele etice relevante sunt relevante pentru proiectarea politicilor sau procedurilor cu privire la obiectivitatea persoanelor care efectuează activitățile de monitorizare. Poate apărea o amenințare de autorevizuire atunci când o persoană care efectuează:

- O inspecție pentru o misiune a fost:
 - În cazul unui audit al situațiilor financiare, un membru al echipei misiunii sau persoana care revizuieste calitatea acelei misiuni ori a unei misiuni dintr-o perioadă financiară ulterioară sau
 - Pentru toate celelalte misiuni, un membru al echipei misiunii sau persoana care revizuieste calitatea acelei misiuni.
- Un alt tip de activitate de monitorizare a participat la proiectarea, executarea sau aplicarea răspunsului monitorizat.

A156. În unele circumstanțe, de exemplu, în cazul unei firme mai puțin complexe, s-ar putea să nu existe personal care să dețină competențele, capacitățile, timpul sau obiectivitatea necesare pentru a efectua activități de monitorizare. În aceste circumstanțe, firma ar putea folosi serviciile rețelei sau un furnizor de servicii pentru efectuarea activităților de monitorizare.

Evaluarea constatărilor și identificarea deficiențelor (A se vedea punctele 16 (a), 40-41)

A157. Firma acumulează constatări din efectuarea activităților de monitorizare, din inspecțiile externe și din alte surse relevante.

A158. Informațiile acumulate de firmă din activitățile de monitorizare, din inspecțiile externe și din alte surse relevante pot releva alte observații cu privire la sistemul de management al calității din cadrul firmei, cum ar fi:

- Acțiuni, comportamente sau condiții care au generat rezultate pozitive în contextul calității ori eficacității sistemului de management al calității sau
- Circumstanțe similare în care nu au fost reținute constatări (de exemplu, misiuni în care nu au fost reținute constatări, iar acele misiuni au o natură similară cu misiunile în care au fost reținute constatări).

Alte observații pot fi utile pentru firmă deoarece o pot ajuta să investigheze cauza principală (cauzele principale) care se află la baza deficiențelor identificate, pot indica practici pe care firma le poate susține sau aplica la un nivel mai extins (de exemplu, pentru toate misiunile) sau pot evidenția oportunități de îmbunătățire a sistemului de management al calității de către firmă.

A159. Firma își exercită raționamentul profesional pentru a stabili în ce măsură constatările, individual sau în combinație cu alte constatări, generează o deficiență în sistemul de management al calității. Pentru a realiza raționamentul, ar putea fi necesar ca firma să ia în considerare importanța relativă a constatărilor în contextul obiectivelor cu privire la calitate, al riscurilor la adresa calității, al răspunsurilor sau al altor aspecte ale sistemului de management al calității la care se referă acestea. Raționamentele firmei pot fi afectate de factori cantitativi și calitativi relevanți pentru constatări. În unele circumstanțe, firma poate determina că este adecvat să obțină mai multe informații despre constatări pentru a determina dacă există o deficiență. Nu toate constatările, inclusiv constatările cu privire la misiuni, constituie o deficiență.

A160. *Exemple de factori cantitativi și calitativi pe care o firmă îi poate lua în considerare pentru a determina în ce măsură constatările generează o deficiență*

Riscuri la adresa calității și răspunsuri

- În cazul în care constatările se referă la un răspuns:
 - Modul în care a fost proiectat răspunsul, de exemplu, natura răspunsului, frecvența cu care apare (după caz) și importanța relativă a răspunsului în tratarea riscului (riscurilor) la adresa calității și îndeplinirea obiectivului referitor (obiectivelor referitoare) la calitate vizat(e).
 - Natura riscului la adresa calității la care se referă răspunsul și măsura în care constatările arată că riscul la adresa calității nu a fost tratat.
 - Măsura în care există alte răspunsuri care tratează același risc la adresa calității și măsura în care există constatări în ceea ce privește acele răspunsuri.

Natura constatărilor și caracterul generalizat al acestora

- Natura constatărilor. De exemplu, constatările legate de acțiunile și comportamentele conducerii pot fi importante din punct de vedere calitativ, având în vedere efectul generalizat pe care l-ar putea avea asupra sistemului de management al calității ca întreg.
- Măsura în care constatările, în combinație cu alte constatări, indică o tendință sau o problemă sistemică. De exemplu, constatările similare aferente unor misiuni care apar în cazul mai multor misiuni pot indica o problemă sistemică.

Amploarea activității de monitorizare și amploarea constatărilor

- Amploarea activității de monitorizare din care au rezultat constatările, inclusiv numărul sau dimensiunea.
- Amploarea constatărilor în relație cu selecția acoperită de activitatea de monitorizare, precum și în relație cu rata de abatere preconizată. De exemplu, în cazul inspecției misiunilor, numărul misiunilor selectate în care au fost identificate constatările în raport cu numărul total al misiunilor selectate și rata de abatere preconizată stabilită de firmă.

A161. Evaluarea constatărilor și identificarea deficiențelor și evaluarea gravității și a caracterului generalizat ale unei deficiențe identificate, inclusiv investigarea cauzei (cauzelor) principale care se află la baza unei deficiențe identificate, fac parte dintr-un proces repetitiv și neliniar.

Exemple privind modul în care procesul de evaluare a constatărilor și de identificare a deficiențelor, de evaluare a deficiențelor identificate, inclusiv investigarea cauzei (cauzelor) principale care se află la baza deficiențelor identificate, este repetitiv și neliniar

- La investigarea cauzei (cauzelor) principale care se află la baza unei deficiențe identificate, firma poate identifica o circumstanță care prezintă similarități cu alte circumstanțe în care au existat constatări care nu au fost considerate o deficiență. Ca urmare, firma își ajustează evaluarea pentru celelalte constatări și le clasifică drept o deficiență.
- La evaluarea gravității și a caracterului generalizat ale unei deficiențe identificate, firma poate identifica o tendință sau o problemă sistemică ce se corelează cu alte constatări care nu sunt considerate deficiențe. Ca urmare, firma își ajustează evaluarea pentru celelalte constatări și le clasifică, de asemenea, drept deficiențe.

A162. Rezultatele activităților de monitorizare, rezultatele inspecțiilor externe și alte informații relevante (de exemplu, activitățile de monitorizare ale rețelei sau plângerile și acuzațiile) pot dezvălui informații despre eficacitatea procesului de monitorizare și remediere. De exemplu, rezultatele inspecțiilor externe pot furniza informații despre sistemul de management al calității care nu au fost identificate de procesul de monitorizare și remediere din cadrul firmei, ceea ce ar putea indica o deficiență în acel proces.

Evaluarea deficiențelor identificate (A se vedea punctul 41)

A163. Factorii pe care firma îi poate lua în considerare atunci când evaluează gravitatea și caracterul generalizat ale unei deficiențe identificate includ:

- Natura deficienței identificate, inclusiv aspectul din sistemul de management al calității din cadrul firmei la care se referă deficiența și dacă deficiența ține de proiectarea, de implementarea sau de funcționarea sistemului de management al calității,
- În cazul deficiențelor identificate legate de răspunsuri, dacă există răspunsuri compensatoare care să trateze riscul la adresa calității la care se referă acel răspuns,
- Cauza principală (cauzele principale) care se află la baza deficienței identificate,
- Frecvența cu care a apărut aspectul care a generat deficiența identificată și
- Magnitudinea deficienței identificate, cât de rapid a apărut și durata de timp în care a existat și a avut un efect asupra sistemului de management al calității.

A164. Gravitatea și caracterul generalizat ale deficiențelor identificate afectează evaluarea sistemului de management al calității efectuată de persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității.

Cauza principală care se află la baza deficiențelor identificate (A se vedea punctul 41 (a))

A165. Obiectivul investigării cauzei (cauzelor) principale care se află la baza deficiențelor identificate este înțelegerea circumstanțelor de bază care au cauzat deficiențele, pentru a-i permite firmei:

- Să evalueze gravitatea deficienței identificate și cât de generalizată este aceasta și
- Să remedieze corespunzător deficiența identificată.

Efectuarea unei analize a cauzei de bază implică exercitarea raționamentului profesional de către cei care efectuează evaluarea, pe baza probelor disponibile.

A166. Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor efectuate pentru a înțelege cauza principală (cauzele principale) care se află la baza unei deficiențe identificate pot fi, de asemenea, afectate de natura și circumstanțele firmei, cum ar fi:

- Complexitatea și caracteristicile operaționale ale firmei.
- Dimensiunea firmei.
- Dispersia geografică a firmei.
- Modul în care este structurată firma sau măsura în care firma își concentrează sau își centralizează procesele sau activitățile.

Exemple privind modul în care natura deficiențelor identificate și posibila gravitate a acestora și natura și circumstanțele firmei pot afecta natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor pentru a înțelege cauza principală (cauzele principale) care se află la baza deficiențelor identificate

- Natura deficienței identificate: Procedurile firmei pentru a înțelege cauza principală (cauzele principale) care se află la baza unei deficiențe identificate pot fi mai riguroase în circumstanțele în care a fost emis un raport al misiunii necorespunzător în legătură cu un audit al situațiilor financiare ale unei entități cotate sau deficiența identificată se referă la acțiunile și comportamentele conducerii privind calitatea.

- Posibila gravitate a deficienței identificate: Procedurile firmei pentru a înțelege cauza principală (cauzele principale) care se află la baza unei deficiențe identificate pot fi mai riguroase în circumstanțele în care deficiența a fost identificată în cazul mai multor misiuni sau există un indiciu că există rate înalte de neconformitate cu politicile sau procedurile.
- Natura și circumstanțele firmei:
 - În cazul unei firme mai puțin complexe cu un singur sediu, procedurile firmei pentru a înțelege cauza principală (cauzele principale) care se află la baza unei deficiențe identificate pot fi simple, deoarece informațiile necesare acestei înțelegeri pot fi concentrate și disponibile imediat, iar cauza de bază poate fi mai evidentă (cauzele de bază pot fi mai evidente).
 - În cazul unei firme mai complexe cu sedii multiple, procedurile pentru a înțelege cauza (cauzele) care se află la baza unei deficiențe identificate pot include utilizarea unor persoane cu pregătire specifică pentru investigarea cauzei (cauzelor) care se află la baza deficiențelor identificate, precum și elaborarea unei metodologii cu proceduri mai formalizate pentru identificarea acestei cauze (acestor cauze).

A167. La investigarea cauzei principale (cauzelor principale) care se află la baza deficiențelor identificate, firma poate analiza de ce nu au apărut deficiențe în alte circumstanțe cu o natură similară aspectului la care se referă deficiența identificată. Astfel de informații pot fi, de asemenea, utile pentru a determina cum să fie remediată o deficiență identificată.

Exemplu de situație în care nu a apărut o deficiență în alte circumstanțe de natură similară și modul în care această informație ajută firma să investigheze cauza principală (cauzele principale) care se află la baza deficiențelor identificate

Firma poate stabili că există o deficiență deoarece au rezultat constatări similare în cazul mai multor misiuni. Totuși, constatările nu au rezultat în cazul mai multor alte misiuni din cadrul aceleiași populații testate. Comparând misiunile, firma concluzionează că lipsa unei implicări adecvate a partenerilor de misiune în etapele-cheie ale misiunilor reprezintă cauza principală care se află la baza deficienței identificate.

A168. Identificarea unei cauze (unor cauze) de bază specifice poate sprijini procesul firmei pentru remedierea deficiențelor identificate.

Exemplu de identificare a unei cauze (unor cauze) de bază specifice

Firma poate determina că echipele misiunilor care efectuează audituri ale situațiilor financiare nu reușesc să obțină probe de audit suficiente și adecvate privind estimările contabile în cazurile în care ipotezele conducerii prezintă un nivel ridicat de subiectivitate. Deși firma observă că aceste echipe ale misiunilor nu exercită un scepticism profesional corespunzător, cauza care se află la baza acestei probleme poate avea legătură cu un alt aspect, cum ar fi un mediu cultural care nu încurajează membrii echipelor misiunilor să chestioneze persoanele cu un nivel de autoritate superior ori o coordonare, o supervizare și o revizuire insuficiente ale activităților efectuate pentru acele misiuni

A169. Pe lângă investigarea cauzei (cauzelor) care se află la baza deficiențelor identificate, firma poate investiga și cauza (cauzele) care se află la baza rezultatelor pozitive, deoarece astfel ar putea fi descoperite oportunități pentru îmbunătățirea sau perfecționarea sistemului de management al calității de către firmă.

Răspunsul la deficiențele identificate (A se vedea punctul 42)

A170. Natura, plasarea în timp și amploarea acțiunilor de remediere pot depinde de o varietate de alți factori, inclusiv:

- Cauza (cauzele) de bază.
- Gravitatea și caracterul generalizat ale deficienței identificate și, prin urmare, urgența cu care trebuie tratată aceasta.
- Eficacitatea acțiunilor de remediere în tratarea cauzei (cauzelor) de bază, cum ar fi dacă este necesar ca firma să implementeze mai mult de o acțiune de remediere pentru a trata în mod eficace cauza (cauzele) de bază sau dacă este necesar ca firma să implementeze acțiuni de remediere ca măsuri interimare până în momentul în care poate implementa acțiuni de remediere mai eficace.

A171. În unele circumstanțe, acțiunile de remediere pot include stabilirea unor obiective suplimentare referitoare la calitate sau pot fi adăugate ori modificate unele riscuri la adresa calității sau răspunsurile aferente deoarece se stabilește că nu erau adecvate.

A172. În circumstanțele în care firma stabilește legătura dintre cauza de bază a unei deficiențe identificate și o resursă furnizată de un furnizor de servicii, firma poate, de asemenea:

- Să analizeze dacă să continue să utilizeze resursa furnizată de furnizorul de servicii.

- Să îi comunice problema furnizorului de servicii.

Firma este responsabilă pentru tratarea efectului deficienței identificate în legătură cu o resursă furnizată de un furnizor de servicii pentru sistemul de management al calității și pentru întreprinde-rea acțiunilor necesare pentru a preveni reparația deficienței în legătură cu sistemul de management al calității din cadrul firmei. Totuși, firma nu este de obicei responsabilă pentru remediarea deficienței identificate în numele furnizorului de servicii sau pentru investigarea suplimentară a cauzei care se află la baza deficienței identificate la furnizorul de servicii.

Constatări cu privire la o anumită misiune (A se vedea punctul 45)

A173. În circumstanțele în care au fost omise proceduri sau raportul emis nu este adecvat, acțiunile întreprinse de firmă pot include:

- Consultarea cu persoanele adecvate cu privire la acțiunea corespunzătoare.
- Discutarea aspectului cu conducerea entității sau cu persoanele responsabile cu guvernanta.
- Efectuarea procedurilor omise.

Acțiunile întreprinse de firmă nu o degreveză de responsabilitatea de a întreprinde măsuri suplimentare în legătură cu constatarea în contextul sistemului de management al calității, inclusiv evaluarea constatărilor pentru a identifica deficiențele și, atunci când există o deficiență, investigarea cauzei (cauzelor) care se află la baza deficienței identificate.

Comunicarea continuă în ceea ce privește monitorizarea și remediarea (A se vedea punctul 46)

A174. Informațiile despre monitorizare și remediere îi pot fi comunicate persoanei căreia i-au (persoanelor cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finală pentru sistemul de management al calității continuu sau periodic. Această persoană poate (aceste persoane pot) utiliza informațiile în mai multe moduri, de exemplu:

- Ca bază pentru comunicări suplimentare către personal cu privire la importanța calității.
- Pentru a trage la răspundere alte persoane pentru rolurile care le-au fost desemnate.
- Pentru a identifica principalele îngrijorări cu privire la sistemul de management al calității în timp util.

Informațiile furnizează, de asemenea, o bază pentru evaluarea sistemului de management al calității și pentru concluzia aferentă, așa cum este prevăzut la punctele 53-54.

Cerințele rețelei sau serviciile rețelei (A se vedea punctul 48)

A175. În unele situații, firma poate aparține unei rețele. Rețelele pot stabili cerințe privind sistemul de management al calității din cadrul firmei sau pot pune la dispoziție servicii ori resurse pe care firma poate alege să le implementeze sau să le utilizeze în proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului propriu de management al calității. Scopul acestor cerințe sau servicii poate fi acela de a promova efectuarea consecventă a unor misiuni de calitate în toate firmele care aparțin rețelei. Măsura în care rețeaua îi va furniza firmei obiective referitoare la calitate, riscuri la adresa calității și răspunsuri comune la nivelul întregii rețele va depinde de aranjamentele convenite de firmă cu rețeaua.

Exemple de cerințe ale rețelei

- Cerințele ca firma să includă în sistemul propriu de management al calității obiective suplimentare referitoare la calitate sau riscuri suplimentare la adresa calității care sunt comune la nivelul tuturor firmelor din rețea.
- Cerințele ca firma să includă în sistemul propriu de management al calității răspunsuri care sunt comune la nivelul tuturor firmelor din rețea. Astfel de răspunsuri proiectate de rețea pot include politici sau proceduri ale rețelei care prevăd rolurile și responsabilitățile conducerii, inclusiv modul în care se așteaptă ca firma să desemneze autoritatea și responsabilitatea în cadrul firmei, ori resurse, cum ar fi metodologii elaborate de rețea pentru efectuarea misiunilor sau aplicații IT.
- Cerințele ca firma să facă obiectul activităților de monitorizare ale rețelei. Aceste activități de monitorizare pot avea legătură cu cerințele rețelei (de exemplu, monitorizarea faptului că firma a implementat corespunzător metodologia rețelei) sau cu sistemul de management al calității din cadrul firmei în general.

Exemple de servicii ale rețelei

- Serviciile sau resursele a căror utilizare de către firmă în sistemul său de management al calității sau la efectuarea misiunilor este opțională, cum ar fi programele de pregătire voluntare, utilizarea auditorilor componentelor sau a experților din cadrul rețelei ori utilizarea unui centru de prestare de servicii înființat la nivelul rețelei sau de o altă firmă din rețea ori de un grup de firme din rețea.

A176. Rețeaua poate stabili responsabilități pentru firmă în ceea ce privește implementarea cerințelor rețelei sau a serviciilor rețelei.

Exemple de responsabilități pentru firmă în ceea ce privește implementarea cerințelor rețelei sau a serviciilor rețelei

- Firma trebuie să aibă implementate o anumită infrastructură IT și anumite procese IT pentru a susține o aplicație IT furnizată de rețea pe care firma o utilizează în sistemul de management al calității.
- Firma trebuie să asigure la nivelul întregii firme pregătirea cu privire la metodologia furnizată de rețea, inclusiv atunci când metodologia se actualizează.

A177. Înțelegerea de către firmă a cerințelor rețelei sau a serviciilor rețelei și a responsabilităților sale în legătură cu implementarea acestora poate fi obținută prin interviuarea rețelei sau prin documentația furnizată de aceasta cu privire la aspecte precum:

- Guvernanța și conducerea rețelei.
- Procedurile realizate de rețea pentru proiectarea, implementarea și, după caz, funcționarea cerințelor rețelei sau a serviciilor rețelei.
- Modul în care rețeaua identifică și răspunde la modificările care afectează cerințele rețelei sau serviciile rețelei ori alte informații, cum ar fi modificările standardelor profesionale sau informațiile care indică o deficiență în cerințele rețelei sau serviciile rețelei.
- Modul în care rețeaua monitorizează caracterul adecvat al cerințelor rețelei sau al serviciilor rețelei, ceea ce ar putea include activitățile de monitorizare ale firmelor din rețea, precum și al proceselor rețelei pentru remedierea deficiențelor identificate.

Cerințele rețelei sau serviciile rețelei în sistemul de management al calității din cadrul firmei (A se vedea punctul 49)

A178. Caracteristicile cerințelor rețelei sau ale serviciilor rețelei reprezintă o condiție, un eveniment, o circumstanță, o acțiune sau o inacțiune la identificarea și evaluarea riscurilor la adresa calității.

Exemplu de cerință a rețelei sau serviciu al rețelei care generează un risc la adresa calității

Rețeaua îi poate impune firmei să utilizeze o aplicație IT standardizată la nivelul întregii rețele pentru acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și ale misiunilor specifice. Această cerință poate genera un risc la adresa calității ca aplicația IT să nu trateze aspectele din legile sau reglementările locale care trebuie avute în vedere de firmă la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice.

A179. Scopul cerințelor rețelei poate include promovarea efectuării consecvente a unor misiuni de calitate în toate firmele din rețea. Poate exista din partea rețelei așteptarea ca firma să implementeze cerințele rețelei, însă ar putea fi necesar ca firma să le adapteze sau să le completeze în așa fel încât acestea să fie adecvate pentru natura și circumstanțele firmei și ale misiunilor sale.

<i>Exemple cu privire la cum ar putea fi necesar să fie adaptate sau completate cerințele rețelei sau serviciile rețelei</i>	
Cerința a rețelei sau serviciu al rețelei	Modul în care firma adaptează sau completează o cerință a rețelei sau un serviciu al rețelei
Rețeaua îi impune firmei să includă anumite riscuri la adresa calității în sistemul său de management al calității, astfel încât toate firmele din rețea să trateze acele riscuri la adresa calității.	Ca parte a identificării și evaluării riscurilor la adresa calității, firma include riscurile la adresa calității prevăzute de rețea. De asemenea, firma proiectează și implementează răspunsurile prevăzute de rețea pentru a trata riscurile la adresa calității.
Rețeaua îi impune firmei să proiecteze și să implementeze anumite răspunsuri.	Ca parte a proiectării și implementării răspunsurilor, firma determină: <ul style="list-style-type: none"> • Ce riscuri la adresa calității sunt tratate de răspunsuri. • Cum vor fi integrate răspunsurile prevăzute de rețea în sistemul de management al calității din cadrul firmei, având în vedere natura și circumstanțele firmei. Aceasta poate include adaptarea răspunsurilor pentru a reflecta natura și circumstanțele firmei și ale misiunilor sale (de exemplu, adaptarea unei metodologii pentru a include aspecte legate de legi sau reglementări).
Firma utilizează persoane din alte firme din rețea drept auditori ai componentelor. Există cerințe ale rețelei care asigură o similitudine ridicată a sistemelor de management al calității ale firmelor din rețea. Cerințele rețelei includ criterii specifice care se aplică persoanelor desemnate să desfășoare activități pentru o componentă în cazul auditului unui grup.	Firma stabilește politici sau proceduri care îi impun echipei misiunii să confirme cu auditorul componentei (adică cealaltă firmă din rețea) faptul că persoanele desemnate pentru componentă corespund criteriilor specifice stabilite în cerințele rețelei.

A180. În unele situații, atunci când adaptează sau completează cerințele rețelei sau serviciile rețelei, firma poate identifica posibile îmbunătățiri la cerințele rețelei sau serviciile rețelei și poate comunica rețelei aceste îmbunătățiri.

Monitorizarea activităților realizate de rețea cu privire la sistemul de management al calității din cadrul firmei (A se vedea punctul 50 (c))

A181. Rezultatele activităților de monitorizare ale rețelei cu privire la sistemul de management al calității din cadrul firmei pot include informații precum:

- O descriere a activităților de monitorizare, inclusiv natura, plasarea în timp și amploarea lor,
- Constatările, deficiențele identificate și alte observații cu privire la sistemul de management al calității din cadrul firmei (de exemplu, rezultatele pozitive sau oportunitățile pentru firmă în legătură cu îmbunătățirea ori consolidarea suplimentară a sistemului de management al calității) și
- Evaluarea de către rețea a cauzei (cauzelor) principale care se află la baza deficiențelor identificate, efectul evaluat al deficiențelor identificate și acțiunile de remediere recomandate.

Activități de monitorizare realizate de rețea la nivelul tuturor firmelor din rețea (A se vedea punctul 51 (b))

A182. Informațiile de la rețea cu privire la rezultatele generale ale activităților de monitorizare ale rețelei realizate pentru sistemele de management al calității ale tuturor firmelor din rețea pot fi reprezentate de informații agregate sau un rezumat al informațiilor descrise la punctul A181, inclusiv tendințele și sectoarele comune în care au fost identificate deficiențe la nivelul rețelei, ori de rezultatele pozitive care ar putea fi reproduse la nivelul întregii rețele. Astfel de informații pot fi:

- Utilizate de firmă:
 - Pentru identificarea și evaluarea riscurilor la adresa calității.
 - Ca parte a altor informații relevante luate în considerare de firmă pentru a determina dacă există deficiențe în cerințele rețelei sau în serviciile rețelei utilizate de firmă în sistemul său de management al calității.
- Comunicate partenerilor de misiune la nivelul grupului, în contextul analizării competenței și capacităților auditorilor componentelor de la o firmă din rețea care fac obiectul cerințelor comune ale rețelei (de exemplu, obiective referitoare la calitate, riscuri la adresa calității și răspunsuri comune).

A183. În unele situații, firma poate obține informații de la rețea cu privire la deficiențele identificate în sistemul de management al calității al unei firme

din rețea care afectează firma. De asemenea, rețeaua poate colecta informații de la firmele din rețea cu privire la rezultatele inspecțiilor externe asupra sistemelor de management al calității ale firmelor din rețea. În unele cazuri, legile sau reglementările dintr-o anumită jurisdicție pot împiedica rețeaua să împărtășească informații cu alte firme din rețea sau pot să restricționeze gradul de personalizare al acestor informații.

A184. În situațiile în care rețeaua nu furnizează informații despre rezultatele generale ale activităților de monitorizare ale rețelei la nivelul tuturor firmelor din rețea, firma poate întreprinde acțiuni suplimentare, precum:

- Discutarea aspectului cu rețeaua și
- Determinarea efectului asupra misiunilor firmei și comunicarea efectului echipei misiunilor.

Deficiențe identificate de firmă în cerințele rețelei sau în serviciile rețelei (A se vedea punctul 52)

A185. Deoarece cerințele rețelei sau serviciile rețelei utilizate de firmă fac parte din sistemul de management al calității din cadrul firmei, acestea fac, de asemenea, obiectul cerințelor prezentului ISQM în ceea ce privește monitorizarea și remedierea. Cerințele rețelei sau serviciile rețelei pot fi monitorizate de firmă, de rețea sau de o combinație a celor două.

Exemplu de situație în care o cerință a rețelei sau un serviciu al rețelei este monitorizat(ă) atât de rețea, cât și de firmă

O rețea ar putea să desfășoare activități de monitorizare la nivelul rețelei pentru o metodologie comună. Firma monitorizează și ea aplicarea metodologiei de către membrii echipei misiunii prin efectuarea de inspecții ale misiunii.

A186. La proiectarea și implementarea acțiunilor de remediere pentru a trata efectul deficienței identificate în cerințele rețelei sau în serviciile rețelei, firma ar putea:

- Să înțeleagă acțiunile de remediere planificate de rețea, inclusiv măsura în care firma are responsabilități în ceea ce privește acțiunile de remediere și
- Să analizeze dacă trebuie întreprinse de către firmă acțiuni de remediere suplimentare pentru a trata deficiența identificată și cauza principală (cauzele principale) care se află la baza acesteia, cum ar fi atunci când:
 - Rețeaua nu a luat măsuri de remediere adecvate, sau
 - Acțiunile de remediere ale rețelei vor necesita timp pentru a trata cu eficacitate deficiența identificată.

Evaluarea sistemului de management al calității (A se vedea punctul 53)

- A187. Persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității poate (pot) primi asistență din partea altor persoane la efectuarea evaluării. Cu toate acestea, persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității păstrează responsabilitatea și răspunderea evaluării.
- A188. Momentul în care este efectuată evaluarea poate depinde de circumstanțele firmei și poate coincide cu finalul anului fiscal al firmei sau cu finalizarea unui ciclu de monitorizare anuală.
- A189. Informațiile care furnizează baza pentru evaluarea sistemului de management al calității includ informațiile comunicate persoanei căreia i-au (persoanelor cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității în conformitate cu punctul 46.

Exemple de adaptabilitate pentru a demonstra cum pot fi obținute informațiile care stau la baza evaluării sistemului de management al calității

- Într-o firmă mai puțin complexă, persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității poate fi implicată (pot fi implicate) direct în monitorizare și remediere și, prin urmare, va (vor) cunoaște informațiile care susțin evaluarea sistemului de management al calității.
- Într-o firmă mai complexă, ar putea fi nevoie ca persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității să stabilească procese prin care să coroboreze, să rezume și să comunice informațiile necesare pentru evaluarea sistemului de management al calității

Concluzia cu privire la sistemul de management al calității (A se vedea punctul 54)

- A190. În contextul prezentului ISQM, se intenționează ca funcționarea sistemului în ansamblu să-i furnizeze firmei asigurarea rezonabilă că obiectivele sistemului de management al calității au fost îndeplinite. Pentru a concluziona cu privire la sistemul de management al calității, persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității poate (pot) lua în considerare următoarele aspecte atunci când utilizează rezultatele procesului de monitorizare și remediere:
- Gravitatea și caracterul generalizat ale deficiențelor identificate și efectul asupra îndeplinirii obiectivelor sistemului de management al calității,

- Măsura în care au fost proiectate și implementate acțiuni de remediere de către firmă și măsura în care acțiunile de remediere întreprinse până în momentul evaluării au fost eficace și
- Măsura în care efectul deficiențelor identificate cu privire la sistemul de management al calității a fost corectat în mod adecvat, de exemplu, dacă au fost întreprinse acțiuni corespunzătoare în conformitate cu punctul 45.

A191. Ar putea exista situații în care deficiențe identificate grave (inclusiv deficiențe identificate grave și cu caracter generalizat) au fost remediate corespunzător și efectul lor a fost corectat până la momentul evaluării. În astfel de cazuri, persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității poate (pot) concluziona că acesta furnizează firmei asigurarea rezonabilă că obiectivele sistemului de management al calității sunt îndeplinite.

A192. O deficiență identificată poate avea un efect generalizat asupra proiectării, implementării și funcționării sistemului de management al calității atunci când, de exemplu:

- Deficiența afectează mai multe componente sau aspecte ale sistemului de management al calității.
- Deficiența se limitează la o componentă specifică sau la un aspect specific a(1) sistemului de management al calității, dar este fundamentală pentru sistemul de management al calității.
- Deficiența afectează mai multe unități operaționale sau locații geografice ale firmei.
- Deficiența se limitează la o unitate operațională sau la o locație geografică, dar unitatea operațională sau locația afectată este fundamentală pentru firmă în general.
- Deficiența afectează o parte substanțială a misiunilor de un anumit tip sau de o anumită natură.

Exemplu de deficiență identificată care ar putea fi considerată gravă, dar fără caracter generalizat

Firma identifică o deficiență într-un sediu regional mai mic al firmei. Deficiența identificată se referă la neconformitatea cu mai multe politici sau proceduri ale firmei. Firma determină că în sediul regional cultura, în special acțiunile și comportamentul conducerii sediului regional, concentrate excesiv pe prioritățile financiare, a contribuit la cauza care a stat la baza deficienței identificate. Firma determină că efectul deficienței identificate:

- Este grav, deoarece se referă la cultura sediului regional și la conformitatea generală cu politicile sau procedurile firmei și
- Nu are caracter generalizat, deoarece se limitează la sediul regional mai mic.

A193. Persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității poate (pot) concluziona că acesta nu-i furnizează firmei asigurarea rezonabilă că obiectivele sistemului de management al calității sunt îndeplinite în situațiile în care deficiențele identificate sunt grave și au caracter generalizat, acțiunile întreprinse pentru a remedia deficiențele identificate nu sunt adecvate și efectul deficiențelor identificate nu a fost corectat corespunzător.

Exemplu de deficiență identificată care ar putea fi considerată gravă și cu caracter generalizat

Firma identifică o deficiență într-un sediu regional, care este cel mai mare sediu al firmei și furnizează asistență financiară, operațională și tehnică pentru întreaga regiune. Deficiența identificată se referă la neconformitatea cu mai multe politici sau proceduri ale firmei. Firma determină că în sediul regional cultura, în special acțiunile și comportamentul conducerii sediului regional, concentrate excesiv pe prioritățile financiare, a contribuit la cauza care a stat la baza deficienței identificate. Firma determină că efectul deficienței identificate:

- Este grav, deoarece se referă la cultura sediului regional și la conformitatea generală cu politicile sau procedurile firmei și
- Este generalizat, deoarece sediul regional este cel mai mare sediu și furnizează asistență multor altor sedii, iar neconformitatea cu politicile sau procedurile firmei se poate să fi avut un efect mai amplu asupra celorlalte sedii.

A194. Poate fi nevoie de timp ca firma să remedieze deficiențele identificate care sunt grave și au caracter generalizat. Pe măsură ce firma continuă să întreprindă acțiuni pentru a remedia deficiențele identificate, caracterul generalizat al deficiențelor identificate se poate diminua și se poate determina că deficiențele identificate sunt în continuare grave, dar nu mai sunt și grave și generalizate. În astfel de cazuri, persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității poate (pot) concluziona că, exceptând aspectele aferente deficiențelor identificate care au un efect grav, dar nu generalizat asupra proiectării, implementării și funcționării sistemului de management al calității, acesta furnizează firmei asigurarea rezonabilă că obiectivele sistemului de management al calității sunt îndeplinite.

A195. Prezentul ISQM nu-i impune și nici nu-i interzice firmei să obțină un raport de asigurare independent cu privire la sistemul său de management al calității.

Întreprinderea unor acțiuni prompte și adecvate și comunicarea suplimentară (A se vedea punctul 55)

A196. În situațiile în care persoana căreia i-au (persoanele cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității ajunge (ajung) la concluzia descrisă la punctul 54 (b) sau (c), acțiunile prompte și adecvate întreprinse de firmă pot include:

- Luarea unor măsuri pentru a susține efectuarea misiunilor prin atribuirea mai multor resurse sau elaborarea mai multor îndrumări și pentru a confirma că rapoartele emise de firmă sunt adecvate circumstanțelor, până la momentul remedierii deficiențelor identificate, și comunicarea acestor măsuri echipelor misiunilor.
- Obținerea de consiliere juridică.

A197. În unele situații, firma poate avea un organism de conducere independent căruia îi revine supravegherea neexecutivă a firmei. În astfel de situații, comunicările pot include informarea organismului de conducere independent.

A198. *Exemple de situații în care ar putea fi adecvat ca firma să comunice cu părți externe cu privire la evaluarea sistemului de management al calității*

- Atunci când firma aparține unei rețele.
- Atunci când alte firme din rețea utilizează activitățile realizate de firmă, de exemplu, în cazul auditului unui grup.
- Atunci când firma stabilește că un raport pe care l-a emis este inadecvat ca urmare a unui eșec al sistemului de management al calității și este necesară informarea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernarea ale entității.
- Atunci când legile sau reglementările îi impun firmei să comunice cu o autoritate de supraveghere sau cu un organism de reglementare.

Evaluarea performanțelor (A se vedea punctul 56)

A199. Evaluarea periodică a performanțelor promovează răspunderea. Atunci când analizează performanța unei persoane, firma poate lua în considerare:

- Rezultatele activităților de monitorizare ale firmei în ceea ce privește aspectele sistemului de management al calității care se referă la responsabilitatea acelei persoane. În unele situații, firma ar putea stabili obiective pentru persoana respectivă și ar putea cuantifica rezultatele activităților de monitorizare ale firmei în raport cu acele obiective.

- Acțiunile întreprinse de persoana respectivă ca răspuns la deficiențele identificate care au legătură cu responsabilitatea sa, inclusiv caracterul oportun și eficacitatea acestor acțiuni.

Exemple de adaptabilitate pentru a demonstra modul în care firma poate realiza evaluarea performanței

- Într-o firmă mai puțin complexă, firma poate contracta un furnizor de servicii care să efectueze evaluarea performanțelor sau rezultatele activităților de monitorizare ale firmei ar putea furniza indicii cu privire la performanțele unei persoane.
- Într-o firmă mai complexă, evaluarea performanțelor poate fi realizată de un membru neexecutiv independent al organismului de conducere al firmei sau de un comitet special supravegheat de organismul de conducere al firmei.

A200. O evaluare pozitivă a performanțelor poate fi răsplătită prin intermediul unei compensări, a unei promovări sau al altor stimulente care se concentrează pe angajamentul persoanei respective față de calitate și consolidează răspunderea. Pe de altă parte, firma poate lua măsuri corective pentru a trata o evaluare negativă a performanțelor care ar putea afecta îndeplinirea de către firmă a obiectivelor sale referitoare la calitate.

Considerente privind sectorul public

A201. În cazul sectorului public, s-ar putea să nu fie posibilă efectuarea unei evaluări a performanțelor persoanei căreia i-au (persoanelor cărora le-au) fost desemnate responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității ori întreprinderea unor măsuri pentru a trata rezultatele evaluării performanței, având în vedere natura desemnării persoanei (persoanelor) respective. Totuși, poate fi efectuată evaluarea performanțelor pentru alte persoane din firmă cărora le-a fost desemnată responsabilitatea operațională pentru aspecte ale sistemului de management al calității.

Documentarea (A se vedea punctele 57-59)

A202. Documentația furnizează probe că firma se conformează prezentului ISQM, precum și legilor, reglementărilor sau cerințelor etice relevante. De asemenea, aceasta ar putea fi utilă pentru pregătirea personalului și a echipelor misiunilor, asigurarea păstrării cunoștințelor organizaționale și furnizarea unui istoric al bazei deciziilor luate de firmă cu privire la sistemul său de management al calității. Nu este nici necesar, nici posibil ca firma să documenteze fiecare aspect analizat sau fiecare raționament făcut cu privire la sistemul său de management al calității. Mai mult, conformitatea cu prezentul ISQM poate fi demonstrată de firmă prin intermediul componentei sale referitoare la informații și comunicare, al documentelor sau al altor materiale scrise ori prin intermediul aplicațiilor IT care fac parte integrantă din componentele sistemului de management al calității.

A203. Documentația poate lua forma unor manuale scrise oficiale, a unor liste de verificare și formulare, poate fi informală (de exemplu, comunicări prin e-mail sau informații publicate pe website) sau poate fi păstrată în aplicații IT ori în alte tipuri de format digital (de exemplu, în baze de date). Factorii care pot afecta raționamentele firmei în ceea ce privește forma, conținutul și amploarea documentației, inclusiv cât de des este actualizată aceasta, pot include:

- Complexitatea firmei și numărul de sedii,
- Natura și complexitatea practicilor și organizării firmei,
- Natura misiunilor efectuate de firmă și natura entităților pentru care sunt efectuate misiuni,
- Natura și complexitatea problemei documentate, cum ar fi măsura în care se referă la un aspect al sistemului de management al calității care s-a modificat sau la un sector cu un risc la adresa calității mai ridicat, și complexitatea raționamentelor legate de problema respectivă și
- Frecvența și amploarea modificărilor din sistemul de management al calității.

Într-o firmă mai puțin complexă, s-ar putea să nu fie necesar să existe o documentație care să sprijine aspectele comunicate deoarece metodele de comunicare informale ar putea fi eficace. Cu toate acestea, o firmă mai puțin complexă poate stabili că documentarea acestor comunicări este adecvată pentru a putea furniza probe cu privire la existența lor.

A204. În unele situații, o autoritate de supraveghere externă poate stabili cerințe cu privire la documentație, formale sau informale, de exemplu, ca urmare a rezultatului constatărilor inspecției externe. Cerințele etice relevante pot include, de asemenea, cerințe specifice care tratează documentația, de exemplu, Codul IESBA impune documentarea anumitor aspecte, inclusiv a anumitor situații legate de conflictele de interese, neconformitatea cu legile și reglementările și independență.

A205. Firmei nu i se impune să documenteze analizarea tuturor condițiilor, evenimentelor, circumstanțelor, acțiunilor sau inacțiunilor pentru fiecare obiectiv referitor la calitate sau pentru fiecare risc care ar putea genera un risc la adresa calității. Totuși, la documentarea riscurilor la adresa calității și a modului în care răspunsurile firmei tratează riscurile la adresa calității, firma poate documenta motivele evaluării de risc la adresa calității (adică probabilitatea de concretizare și efectul asupra îndeplinirii unuia sau mai multor obiective referitoare la calitate) pentru a sprijini implementarea și funcționarea răspunsurilor în mod consecvent.

A206. Documentația poate fi furnizată de rețea, de alte firme din rețea sau de alte structuri sau organizații din rețea.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND MANAGEMENTUL CALITĂȚII 2

REVIZUIRILE CALITĂȚII MISIUNII

(În vigoare pentru auditurile și revizuirile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2022 sau ulterior acestei date și în vigoare pentru alte misiuni de asigurare și servicii conexe începând cu 15 decembrie 2022 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Sistemul de management al calității al firmei și rolul revizuirilor calității misiunilor	5-9
Autoritatea prezentului ISQM.....	10
Data intrării în vigoare	11
Obiectiv	12
Definiții	13
Cerințe	
Aplicarea cerințelor relevante și conformitatea cu acestea	14-16
De desemnarea și eligibilitatea partenerilor de revizuire a calității misiunilor	17-23
Efectuarea revizuirii calității misiunii	24-27
Documentarea	28-30
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
De desemnarea și eligibilitatea partenerilor de revizuire a calității misiunilor	A1-A24
Efectuarea revizuirii calității misiunii	A25-A29
Documentarea	A50-A53

Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 2, *Revizuirile calității misiunii*, trebuie citit în paralel cu ISQM 1, *Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISQM

1. Prezentul Standard Internațional privind Managementul Calității (ISQM) tratează:
 - (a) Desemnarea partenerului de revizuire a calității misiunii și eligibilitatea acestuia și
 - (b) Responsabilitățile partenerului de revizuire a calității misiunii cu privire la desfășurarea și documentarea unei revizuiți a calității misiunii.
2. Prezentul ISQM se aplică tuturor misiunilor pentru care este necesară efectuarea unei revizuiți a calității misiunii în conformitate cu ISQM 1.¹ Prezentul ISQM are la bază premisa că firma intră sub incidența ISQM 1 sau a unor cerințe naționale care sunt cel puțin la fel de stricte. Prezentul ISQM trebuie citit în paralel cu cerințele etice relevante.
3. O revizuire a calității misiunii efectuată în conformitate cu prezentul ISQM reprezintă un răspuns specific elaborat și implementat de firmă în conformitate cu ISQM 1.² Efectuarea unei revizuiți a calității misiunii este realizată la nivelul misiunii de către partenerul de revizuire a calității misiunii în numele firmei.

Adaptabilitate

4. Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor efectuate de partenerul de revizuire a calității misiunii, prevăzute de prezentul ISQM, variază în funcție de natura și circumstanțele misiunii sau ale entității. De exemplu, este probabil ca procedurile utilizate de partenerul de revizuire a calității misiunii să fie mai puțin ample pentru misiunile care implică mai puține raționamente semnificative realizate de echipa misiunii.

Sistemul de management al calității al firmei și rolul revizuirilor calității misiunilor

5. ISQM 1 stabilește responsabilitățile firmei legate de sistemul propriu de management al calității și prevede ca firma să elaboreze și să implementeze răspunsuri pentru a trata riscurile la adresa calității într-o manieră care este bazată pe motivele evaluării de risc la adresa calității și care oferă un răspuns la aceste motive.³ Răspunsurile specificate în ISQM 1 includ stabilirea unor politici sau proceduri care tratează revizuirea calității misiunilor în conformitate cu prezentul ISQM.
6. Firma este responsabilă pentru proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității. Conform ISQM 1, obiectivul firmei este

1 Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 1 (anterior Standardul Internațional privind Controlul Calității 1), *Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuiți ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe*, punctul 34 (f).

2 ISQM 1, punctul 34 (f).

3 ISQM 1, punctul 26.

de a proiecta, implementa și opera un sistem de management al calității pentru audituri sau revizuiți ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe efectuate de firmă, care să-i furnizeze firmei asigurarea rezonabilă că:

- (a) Firma și personalul acesteia își îndeplinesc responsabilitățile în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și desfășoară misiuni în conformitate cu astfel de standarde și cerințe și
- (b) Rapoartele misiunilor emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.⁴

7. Așa cum este explicat în ISQM 1⁵, interesul public este deservit prin efectuarea consecventă a unor misiuni de calitate. Misiunile de calitate sunt realizate prin planificarea și efectuarea misiunilor și raportarea cu privire la acestea în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile. Îndeplinirea obiectivelor acelor standarde și conformitatea cu cerințele legilor și reglementărilor aplicabile implică exercitarea raționamentului profesional și, atunci când este aplicabil tipului de misiune, exercitarea scepticismului profesional.
8. O revizuire a calității misiunii reprezintă o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative realizate de echipa misiunii și a concluziilor formulate de aceasta. Evaluarea raționamentelor semnificative de către partenerul de revizuire a calității misiunii este efectuată în contextul standardelor profesionale și al cerințelor legale și de reglementare aplicabile. Totuși, o revizuire a calității misiunii nu este menită să fie o evaluare a măsurii în care întreaga misiune este conformă cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile sau cu politicile și procedurile firmei.
9. Partenerul de revizuire a calității misiunii nu este un membru al echipei misiunii. Efectuarea unei revizuiți a calității misiunii nu modifică responsabilitățile partenerului de misiune de a gestiona și obține calitatea misiunii sau de a coordona și supraveghea membrii echipei misiunii și de a le revizui activitatea. Partenerul de revizuire a calității misiunii nu trebuie să obțină probe pentru a sprijini opinia sau concluzia referitoare la misiune, dar echipa misiunii poate obține probe suplimentare atunci când răspunde la aspectele aduse în discuție în cadrul revizuiți calității misiunii.

Autoritatea prezentului ISQM

10. Prezentul ISQM prevede obiectivul pe care trebuie să-l urmărească firma în aplicarea prezentului ISQM și cerințele elaborate pentru a permite firmei și partenerului de revizuire a calității misiunii să îndeplinească acel obiectiv propus. În plus, prezentul ISQM conține îndrumări conexe sub formă de materiale privind aplicarea și alte materiale explicative și materiale

4 ISQM 1, punctul 14.

5 ISQM 1, punctul 15.

introdutive care oferă contextul relevant pentru înțelegerea corespunzătoare a prezentului ISQM, precum și definiții. ISQM 1⁶ explică termenii „obiectiv”, „cerințe”, „materiale privind aplicarea și alte materiale explicative”, „materiale introdutive și definiții”.

Data intrării în vigoare

11. Prezentul ISQM este în vigoare pentru:
 - (a) Auditurile și revizuirile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2022 sau ulterior acestei date și
 - (b) Alte misiuni de asigurare și servicii conexe începând cu 15 decembrie 2022 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

12. Obiectivul firmei, prin desemnarea unui partener eligibil de revizuire a calității misiunii, este de a efectua o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative realizate de echipa misiunii și a concluziilor formulate.

Definiții

13. În contextul prezentului ISQM, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Revizuirea calității misiunii – O evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care aceasta a ajuns, efectuată de partenerul de revizuire a calității misiunii și finalizată la data raportului misiunii sau anterior acesteia.
 - (b) Partenerul de revizuire a calității misiunii – Un partener, o altă persoană din firmă sau o persoană din afara acesteia, desemnat(ă) de firmă pentru a efectua revizuirea calității misiunii.
 - (c) Cerințe etice relevante – Principii de etică profesională și cerințe etice aplicabile unui profesionist contabil atunci când efectuează revizuirea calității misiunii. Cerințele etice relevante cuprind, de obicei, prevederile *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* (Codul IESBA) al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili care se referă la auditurile sau revizuirile situațiilor financiare, sau la alte misiuni de asigurare sau servicii conexe, împreună cu cerințele naționale care sunt mai restrictive. (A se vedea punctele A12-A15)

Cerințe

Aplicarea cerințelor relevante și conformitatea cu acestea

14. Firma și partenerul de revizuire a calității misiunii trebuie să înțeleagă prevederile prezentului ISQM, inclusiv materialele privind aplicarea și alte

6 ISQM 1, punctele 12 și A6-A9.

materiale explicative, pentru a înțelege obiectivul prezentului ISQM și pentru a aplica în mod corespunzător cerințele relevante pentru acestea.

15. Firma sau partenerul de revizuire a calității misiunii, după caz, trebuie să se conformeze fiecărei cerințe a prezentului ISQM, cu excepția cazului în care acea cerință nu este relevantă în circumstanțele misiunii.
16. Este de așteptat ca aplicarea adecvată a cerințelor să ofere o bază suficientă pentru îndeplinirea obiectivului prezentului standard. Totuși, dacă firma sau partenerul de revizuire a calității misiunii stabilește că aplicarea cerințelor relevante nu furnizează o bază suficientă pentru atingerea obiectivului acestui standard, firma sau partenerul de revizuire a calității misiunii, după caz, trebuie să ia măsuri suplimentare pentru a îndeplini obiectivul.

Desemnarea și eligibilitatea partenerilor de revizuire a calității misiunii

17. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care necesită atribuirea responsabilității pentru desemnarea partenerilor de revizuire a calității misiunii unei (unor) persoane care dețin(e) competența, capacitățile și autoritatea adecvate în cadrul firmei pentru a îndeplini această responsabilitate. Acele politici sau proceduri trebuie să prevadă ca o astfel de persoană (astfel de persoane) să desemneze partenerul de revizuire a calității misiunii. (A se vedea punctele A1-A3)
18. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care stipulează criteriile de eligibilitate pentru desemnarea partenerului de revizuire a calității misiunii. Acele politici sau proceduri trebuie să prevadă ca partenerul de revizuire a calității misiunii să nu fie un membru al echipei misiunii și: (A se vedea punctul A4)
 - (a) Are competența și capacitățile, inclusiv timpul suficient, precum și autoritatea adecvată pentru a efectua revizuirea calității misiunii, (A se vedea punctele A5-A11)
 - (b) Se conformează cerințelor etice relevante, inclusiv în legătură cu amenințările la adresa obiectivității și independenței partenerului de revizuire a calității misiunii și (A se vedea punctele A12-A15)
 - (c) Se conformează prevederilor din legi și reglementări, dacă există, care sunt relevante pentru eligibilitatea partenerului de revizuire a calității misiunii. (A se vedea punctul A16)
19. Politicile sau procedurile firmei stabilite în conformitate cu punctul 18 (b) trebuie să trateze și amenințările la adresa obiectivității create prin desemnarea unei persoane ca partener de revizuire a calității misiunii după ce a îndeplinit anterior funcția de partener de misiune. Astfel de politici sau proceduri trebuie să stipuleze o perioadă de pauză de doi ani, sau o perioadă mai lungă dacă este prevăzută de cerințele etice relevante, înainte ca partenerul de misiune să-și poată asuma rolul de partener de revizuire a calității misiunii. (A se vedea punctele A17-A18)

20. Firma trebuie să stabilească politici sau proceduri care stipulează criteriile de eligibilitate pentru partenerii de revizuire a calității misiunii. Acele politici sau proceduri trebuie să prevadă ca astfel de persoane să nu fie membri ai echipei misiunii și:
- (a) Să dețină competența și capacitățile, inclusiv timpul suficient, pentru a efectua sarcinile care le- au fost atribuite și (A se vedea punctul A19)
 - (b) Să se conformeze cerințelor etice relevante, inclusiv în legătură cu amenințările la adresa obiectivității și independenței lor, și, după caz, prevederilor din legi și reglementări. (A se vedea punctele A20-A21)
21. Firma trebuie să stabilească politici sau proceduri care:
- (a) Prevadă ca partenerul de revizuire a calității misiunii să își asume responsabilitatea generală pentru efectuarea revizuirii calității misiunii și
 - (b) Tratează responsabilitatea partenerului de revizuire a calității misiunii de a stabili natura, plasarea în timp și amplexarea coordonării și supervizării persoanelor care asistă revizuirea, precum și revizuirea activității acestora. (A se vedea punctul A22)

Subminarea eligibilității partenerului de revizuire a calității misiunii de a efectua revizuirea calității misiunii

22. Firma trebuie să stabilească politici sau proceduri care tratează circumstanțele în care eligibilitatea partenerului de revizuire a calității misiunii de a efectua revizuirea calității misiunii este subminată și măsurile adecvate care trebuie luate de firmă, inclusiv procesul de identificare și desemnare a unui înlocuitor în astfel de circumstanțe. (A se vedea punctul A23)
23. Atunci când partenerul de revizuire a calității misiunii ia cunoștință de circumstanțe care îi subminează eligibilitatea, acesta trebuie să notifice persoana adecvată (persoanele adecvate) din cadrul firmei și: (A se vedea punctul A24)
- (a) Dacă revizuirea calității misiunii nu a început, să refuze desemnarea de a efectua revizuirea calității misiunii, sau
 - (b) Dacă revizuirea calității misiunii a început, să întrerupă efectuarea revizuirii calității misiunii.

Efectuarea revizuirii calității misiunii

24. Firma trebuie să stabilească politici sau proceduri privind efectuarea revizuirii calității misiunii care tratează:
- (a) Responsabilitățile partenerului de revizuire a calității misiunii de a efectua proceduri în conformitate cu punctele 25-26, în diferite momente pe parcursul misiunii, cu scopul de a furniza o bază adecvată pentru o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative realizate de echipa misiunii și a concluziilor formulate,

- (b) Responsabilitățile partenerului de misiune în legătură cu revizuirea calității misiunii, inclusiv faptul că partenerului de misiune îi este interzis să dateze raportul misiunii până când nu este primită notificarea din partea partenerului de revizuire a calității misiunii în conformitate cu punctul 27, care atestă că revizuirea calității misiunii este finalizată și (A se vedea punctele A25-A26)
 - (c) Circumstanțele în care natura și amploarea discuțiilor dintre echipa misiunii și partenerul de revizuire a calității misiunii referitoare la un raționament semnificativ generează o amenințare la adresa obiectivității partenerului de revizuire a calității misiunii, precum și măsurile adecvate care trebuie luate în aceste circumstanțe. (A se vedea punctul A27)
25. În efectuarea revizuirii calității misiunii, partenerul de revizuire a calității misiunii trebuie: (A se vedea punctele A28-A33)
- (a) Să citească și să înțeleagă informațiile comunicate: (A se vedea punctul A34)
 - (i) De echipa misiunii cu privire la natura și circumstanțele misiunii și ale entității și
 - (ii) De firmă cu privire la procesul de monitorizare și remediere al acesteia, în special deficiențele identificate care pot avea legătură cu, sau afectează, domeniile care implică raționamente semnificative realizate de echipa misiunii.
 - (b) Să discute cu partenerul de misiune și, după caz, cu alți membri ai echipei misiunii aspecte și raționamente semnificative realizate în planificarea, efectuarea și raportarea cu privire la misiune. (A se vedea punctele A35-A38)
 - (c) Pe baza informațiilor obținute la literale (a) și (b), să revizuiască documentația selectată a misiunii referitoare la raționamentele semnificative realizate de echipa misiunii și să evalueze: (A se vedea punctele A39-A43)
 - (i) Baza pentru realizarea acelor raționamente semnificative, inclusiv, atunci când se aplică tipului de misiune, exercitarea scepticismului profesional de către echipa misiunii,
 - (ii) Măsura în care documentația misiunii sprijină concluziile formulate și
 - (iii) Măsura în care concluziile formulate sunt adecvate.
 - (d) Pentru auditurile situațiilor financiare, să evalueze baza stabilirii de către partenerul de misiune că cerințele etice relevante referitoare la independență au fost îndeplinite. (A se vedea punctul A44)
 - (e) Să evalueze măsura în care a avut loc o consultare adecvată cu privire la aspecte dificile sau controversate ori aspecte care implică diferențe

de opinie, precum și concluziile generate în urma acelor consultări. (A se vedea punctul A45)

- (f) Pentru auditurile situațiilor financiare, să evalueze baza stabilirii de către partenerul de misiune a faptului că implicarea acestuia a fost suficientă și adecvată pe parcursul misiunii de audit în așa fel încât partenerul de misiune deține o bază pentru a stabili că raționamentele semnificative realizate și concluziile formulate sunt adecvate, date fiind natura și circumstanțele misiunii. (A se vedea punctul A46)
- (g) Să revizuiască:
 - (i) Pentru auditurile situațiilor financiare, situațiile financiare și raportul auditorului, inclusiv, după caz, descrierea aspectelor-cheie de audit, (A se vedea punctul A47)
 - (ii) Pentru misiunile de revizuire, situațiile financiare sau informațiile financiare și raportul misiunii sau (A se vedea punctul A47)
 - (iii) Pentru alte misiuni de asigurare și servicii conexe, raportul misiunii și, după caz, informațiile specifice. (A se vedea punctul A48)

26. Partenerul de revizuire a calității misiunii trebuie să notifice partenerul de misiune dacă aceasta are îngrijorări cu privire la faptul că raționamentele semnificative realizate de echipa misiunii, sau concluziile formulate, nu sunt adecvate. Dacă partenerul de revizuire a calității misiunii nu este mulțumit de modalitatea în care astfel de îngrijorări au fost soluționate, acesta trebuie să notifice persoana adecvată (persoanele adecvate) din cadrul firmei cu privire la faptul că revizuirea calității misiunii nu poate fi finalizată. (A se vedea punctul A49)

Finalizarea revizuirii calității misiunii

27. Partenerul de revizuire a calității misiunii trebuie să stabilească dacă cerințele din prezentul ISQM cu privire la efectuarea revizuirii calității misiunii au fost îndeplinite și dacă revizuirea calității misiunii este finalizată. Dacă da, partenerul de revizuire a calității misiunii trebuie să notifice partenerul de misiune că revizuirea calității misiunii este finalizată.

Documentarea

28. Firma trebuie să stabilească politici sau proceduri potrivit cărora partenerul de revizuire a calității misiunii își asumă responsabilitatea pentru documentarea revizuirii calității misiunii. (A se vedea punctul A50)
29. Firma trebuie să stabilească politici sau proceduri care prevăd documentarea revizuirii calității misiunii în conformitate cu punctul 30 și ca o astfel de documentare să fie inclusă alături de documentația misiunii.
30. Partenerul de revizuire a calității misiunii trebuie să stabilească faptul că documentația revizuirii calității misiunii este suficientă pentru a-i permite unui

practician cu experiență, care nu a avut nicio legătură anterioară cu misiunea, să înțeleagă natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate de partenerul de revizuire a calității misiunii și, după caz, de persoanele care îl asistă, precum și concluziile formulate la efectuarea revizuirii. Partenerul de revizuire a calității misiunii trebuie să se asigure că documentația revizuirii calității misiunii include: (A se vedea punctele A51-A53)

- (a) Numele partenerului de revizuire a calității misiunii și ale persoanelor care au oferit asistență în revizuirea calității misiunii,
- (b) O identificare a documentației revizuite a misiunii,
- (c) Baza pentru determinarea îndeplinirii prevederilor punctului 27 de către partenerul de revizuire a calității misiunii,
- (d) Notificările prevăzute în conformitate cu punctele 26 și 27 și
- (e) Data finalizării revizuirii calității misiunii.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Desemnarea și eligibilitatea partenerilor de revizuire a calității misiunii

Atribuirea responsabilității de a desemna partenerii de revizuire a calității misiunii
(A se vedea punctul 17)

- A1. Competența și abilitățile care sunt relevante pentru capacitatea unei persoane de a îndeplini responsabilitatea de a desemna partenerul de revizuire a calității misiunii pot include cunoștințe adecvate despre:
 - Responsabilitățile unui partener de revizuire a calității misiunii,
 - Criteriile de la punctele 18 și 19 privind eligibilitatea partenerilor de revizuire a calității misiunii și
 - Natura și circumstanțele misiunii sau entității care face obiectul unei revizuirii a calității misiunii, inclusiv componența echipei misiunii.
- A2. Politicile sau procedurile firmei pot stipula ca persoana responsabilă de desemnarea partenerilor de revizuire a calității misiunii să nu fie un membru al echipei misiunii pentru care urmează să fie efectuată o revizuire a calității misiunii. Totuși, în anumite circumstanțe (de exemplu, în cazul unei firme mai mici sau al unui practician individual), poate fi imposibil ca persoana care desemnează partenerul de revizuire a calității misiunii să nu fie un membru al echipei misiunii.
- A3. Firma poate atribui mai multor persoane responsabilitatea pentru desemnarea partenerilor de revizuire a calității misiunii. De exemplu, politicile sau pro-

cedurile firmei pot prevedea un proces diferit de desemnare a partenerilor de revizuire a calității misiunii pentru auditurile entităților cotate comparativ cu auditurile entităților necotate sau alte misiuni, fiind implicate persoane diferite care să fie responsabile pentru fiecare proces.

Eligibilitatea partenerului de revizuire a calității misiunii (A se vedea punctul 18)

- A4. În unele circumstanțe, de exemplu, în cazul unei firme mai mici sau al unui practician individual, este posibil să nu existe un partener sau o altă persoană din firmă care să fie eligibil(ă) pentru a efectua revizuirea calității misiunii. În aceste circumstanțe, firma poate contracta, ori poate obține serviciile unor persoane externe, pentru a efectua revizuirea calității misiunii. O persoană externă poate fi un partener sau un angajat al unei firme din rețea, al unei structuri sau al unei organizații din cadrul rețelei firmei, ori un furnizor de servicii. Atunci când se utilizează o astfel de persoană, se aplică prevederile din ISQM 1 care tratează cerințele rețelei sau serviciile rețelei ori furnizorii de servicii.

Criteriile de eligibilitate pentru partenerul de revizuire a calității misiunii

Competență și capacități, inclusiv timpul suficient (A se vedea punctul 18 (a))

- A5. ISQM 1 descrie caracteristicile legate de competență, inclusiv integrarea și aplicarea competențelor tehnice, a aptitudinilor profesionale, a eticii și a valorilor și atitudinilor profesionale.⁷ Aspectele pe care firma le poate lua în considerare atunci când stabilește că o persoană deține competența necesară pentru a efectua o revizuire a calității misiunii includ, de exemplu:
- O înțelegere a standardelor profesionale și a cerințelor legale și de reglementare aplicabile și a politicilor și procedurilor firmei relevante pentru misiune,
 - Cunoștințe despre sectorul de activitate al entității,
 - O înțelegere a misiunilor cu o natură și o complexitate similare și o experiență relevantă pentru acestea și
 - O înțelegere a responsabilităților partenerului de revizuire a calității misiunii în efectuarea și documentarea revizurii calității misiunii, care poate fi obținută sau îmbunătățită printr-o instruire relevantă din partea firmei.
- A6. Condițiile, evenimentele, circumstanțele, acțiunile sau inacțiunile avute în vedere de firmă atunci când stabilește că o revizuire a calității misiunii reprezintă un răspuns adecvat pentru a trata unul sau mai multe riscuri la adresa calității⁸ pot reprezenta un considerent important pentru firmă atunci când stabilește competența și capacitățile necesare pentru a efectua revizuirea calității misiunii pentru acea misiune. Alte considerente de care firma poate

7 ISQM 1, punctul A88.

8 ISQM 1, punctul A134.

ține cont atunci când stabilește dacă partenerul de revizuire a calității misiunii deține competența și capacitățile, inclusiv timpul suficient, necesare pentru a evalua raționamentele semnificative realizate de echipa misiunii și concluziile formulate includ, de exemplu:

- Natura entității.
- Specializarea și complexitatea sectorului de activitate sau ale mediului de reglementare în care entitatea își desfășoară activitatea.
- Măsura în care misiunea are legătură cu aspecte care necesită o expertiză specializată (de exemplu, cu privire la tehnologia informației (IT) sau domenii specializate ale contabilității sau auditului), ori o expertiză științifică sau tehnică, așa cum ar fi necesară pentru anumite misiuni de asigurare. A se vedea și punctul A19.

A7. Atunci când se evaluează competența și capacitățile unei persoane care poate fi desemnată ca partener de revizuire a calității misiunii, constatările rezultate în urma activităților de monitorizare ale firmei (de exemplu, constatări în urma inspecțiilor misiunilor pentru care persoana a fost un membru al echipei misiunii sau partener de revizuire a calității misiunii) sau rezultatele din inspecții externe pot reprezenta, de asemenea, considerente relevante.

A8. O lipsă a competenței sau abilităților adecvate afectează capacitatea partenerului de revizuire a calității misiunii de a exercita raționamentul profesional adecvat în efectuarea revizurii. De exemplu, este posibil ca un partener de revizuire a calității misiunii care nu deține o experiență relevantă în sectorul de activitate să nu aibă capacitatea sau încrederea necesară pentru a evalua și, după caz, a pune la îndoială raționamentele semnificative realizate și exercitarea scepticismului profesional de către echipa misiunii cu privire la un aspect de contabilitate sau de audit complex și specific sectorului de activitate.

Autoritatea adecvată (A se vedea punctul 18 (a))

A9. Măsurile de la nivelul firmei ajută la stabilirea autorității partenerului de revizuire a calității misiunii. De exemplu, prin crearea unei culturi a respectului pentru rolul partenerului de revizuire a calității misiunii, este mai puțin probabil ca aceasta să se confrunte cu presiuni din partea partenerului de misiune sau a altor membri ai personalului de a influența în mod inadecvat rezultatul revizurii calității misiunii. În unele cazuri, autoritatea partenerului de revizuire a calității misiunii poate fi sporită de politicile sau procedurile firmei de tratare a diferențelor de opinie, ce pot include măsuri pe care partenerul de revizuire a calității misiunii le poate lua atunci când are loc un dezacord între aceasta și echipa misiunii.

A10. Autoritatea partenerului de revizuire a calității misiunii poate fi diminuată atunci când:

- Cultura din cadrul firmei promovează respectul doar pentru autoritatea personalului de la un nivel ierarhic mai ridicat din cadrul firmei.

- Partenerul de revizuire a calității misiunii este subordonat partenerului de misiune, de exemplu, atunci când partenerul de misiune deține o funcție de conducere în cadrul firmei sau este responsabil pentru stabilirea remunerației partenerului de revizuire a calității misiunii.

Considerente privind sectorul public

A11. În sectorul public, un auditor (de exemplu, un auditor general sau altă persoană cu o calificare adecvată desemnată în numele auditorului general) poate avea un rol echivalent cu cel al partenerului de misiune cu responsabilitate generală pentru auditurile din sectorul public. În astfel de circumstanțe, selectarea partenerului de revizuire a calității misiunii poate include analizarea gradului de independență necesar și a capacității partenerului de revizuire a calității misiunii de a oferi o evaluare obiectivă.

Cerințe etice relevante (A se vedea punctele 13 (c), 18 (b))

A12. Cerințele etice relevante care sunt aplicabile atunci când se desfășoară o revizuire a calității misiunii pot varia, în funcție de natura și circumstanțele misiunii sau entității. Este posibil ca diverse prevederi ale cerințelor etice relevante să se aplice doar profesioniștilor contabili individuali, cum ar fi partenerului de revizuire a calității misiunii și nu firmei în sine.

A13. Cerințele etice relevante pot include cerințe specifice privind independența care s-ar aplica profesioniștilor contabili individuali, cum ar fi partenerului de revizuire a calității misiunii. Cerințele etice relevante pot include și prevederi care tratează amenințările la adresa independenței create prin asocierea de lungă durată cu un client de audit sau de asigurare. Aplicarea oricărui astfel de prevederi care tratează asocierea pe termen lung este diferită de perioada de pauză prevăzută în conformitate cu punctul 19, dar poate fi necesar să fie avută în vedere atunci când aceasta este aplicată.

Amenințări la adresa obiectivității partenerului de revizuire a calității misiunii

A14. Amenințările la adresa obiectivității partenerului de revizuire a calității misiunii pot fi create de o gamă largă de fapte și circumstanțe. De exemplu:

- O amenințare de autorevizuire poate fi creată atunci când partenerul de revizuire a calității misiunii a avut anterior legătură cu raționamentele semnificative realizate de echipa misiunii, în special ca partener al misiunii sau alt membru al echipei misiunii.
- O amenințare de familiaritate sau de interes propriu poate apărea atunci când partenerul de revizuire a calității misiunii este rudă imediată sau apropiată a partenerului de misiune sau a altui membru al echipei misiunii, sau prin intermediul relațiilor personale apropiate cu membrii echipei misiunii.
- O amenințare de intimidare poate fi creată atunci când este exercitată o presiune reală sau percepută asupra partenerului de revizuire a calității

misiunii (de exemplu, când partenerul de misiune este o persoană agresivă sau dominatoare ori atunci când partenerul de revizuire a calității misiunii este subordonat partenerului de misiune).

A15. Cerințele etice relevante pot include cerințe și îndrumări pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa obiectivității. De exemplu, Codul IESBA furnizează îndrumări specifice, inclusiv exemple de:

- Circumstanțe în care amenințările la adresa obiectivității pot fi create atunci când un profesionist contabil este desemnat ca partener de revizuire a calității misiunii,
- Factori care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări și
- Măsurile, inclusiv măsurile de protecție, care ar putea trata astfel de amenințări.

Legile sau reglementările relevante pentru eligibilitatea partenerului de revizuire a calității misiunii (A se vedea punctul 18 (c))

A16. Legile sau reglementările pot prevedea cerințe suplimentare privind eligibilitatea partenerului de revizuire a calității misiunii. De exemplu, în unele jurisdicții, partenerul de revizuire a calității misiunii poate fi nevoit să dețină anumite calificări sau să fie autorizat pentru a putea efectua revizuirea calității misiunii.

Perioada de pauză pentru o persoană după ce a îndeplinit anterior funcția de partener al misiunii (A se vedea punctul 19)

A17. În misiunile recurente, aspectele cu privire la care se realizează raționamente semnificative deseori nu variază. Prin urmare, raționamentele semnificative realizate în perioadele anterioare pot continua să influențeze raționamentele echipei misiunii în perioadele ulterioare. Capacitatea unui partener de revizuire a calității misiunii de a efectua o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative este, așadar, afectată atunci când persoana a avut anterior legătură cu acele raționamente ca partener al misiunii. În astfel de circumstanțe, este important să fie implementate măsurile de protecție adecvate pentru a reduce la un nivel acceptabil amenințările la adresa obiectivității, în special amenințarea de autorevizuire. În consecință, prezentul ISQM prevede ca firma să stabilească politici sau proceduri care stipulează o perioadă de pauză în care partenerului de misiune îi este interzis să fie desemnat drept partener de revizuire a calității misiunii.

A18. Politicile sau procedurile firmei pot trata și măsura în care o perioadă de pauză este adecvată pentru o persoană diferită de partenerul de misiune înainte de a deveni eligibilă pentru a fi desemnată drept partener de revizuire a calității misiunii pentru acea misiune. În această privință, firma poate analiza natura rolului acelei persoane și legătura sa anterioară cu raționamentele semnificative realizate în cadrul misiunii. De exemplu, firma poate stabili că un partener de

misiune responsabil pentru efectuarea procedurilor de audit referitoare la informațiile financiare ale unei componente într-o misiune de audit al grupului este posibil să nu fie eligibil pentru a fi desemnat drept partener de revizuire a calității misiunii pentru grup din cauza implicării aceluși partener de audit în raționamentele semnificative ce afectează misiunea de audit al grupului.

Circumstanțe în care partenerul de revizuire a calității misiunii utilizează asistenți (A se vedea punctele 20-21)

- A19. În anumite circumstanțe, poate fi adecvat ca partenerul de revizuire a calității misiunii să fie asistat de o persoană sau de o echipă cu expertiză relevantă. De exemplu, cunoștințele, aptitudinile sau expertiza foarte specializate pot fi utile pentru a înțelege anumite tranzacții desfășurate de entitate pentru a ajuta partenerul de revizuire a calității misiunii să evalueze raționamentele semnificative realizate de echipa misiunii în legătură cu acele tranzacții.
- A20. Îndrumările de la punctul A14 pot fi utile pentru firmă atunci când implementează politici sau proceduri care tratează amenințările la adresa obiectivității persoanelor ce asistă partenerul de revizuire a calității misiunii.
- A21. Atunci când partenerul de revizuire a calității misiunii este asistat de o persoană din afara firmei, responsabilitățile asistentului, inclusiv cele legate de conformitatea cu cerințele etice relevante, pot fi stabilite în contract sau în alt acord dintre firmă și asistent.
- A22. Politicile și procedurile firmei pot include responsabilitățile partenerului de revizuire a calității misiunii:

- De a analiza dacă asistenții își înțeleg instrucțiunile și dacă activitatea se derulează în conformitate cu abordarea planificată a revizurii calității misiunii și
- De a trata aspectele aduse în discuție de asistenți, analizând semnificația acestora și modificând în mod adecvat abordarea planificată.

Subminarea eligibilității partenerului de revizuire a calității misiunii de a efectua revizuirea calității misiunii (A se vedea punctele 22-23)

- A23. Factorii care pot fi relevanți pentru firmă atunci când analizează dacă eligibilitatea partenerului de revizuire a calității misiunii de a efectua revizuirea calității misiunii este subminată includ:
- Măsura în care schimbările în circumstanțele misiunii au ca rezultat faptul că partenerul de revizuire al calității misiunii nu mai are competența și capacitățile necesare pentru a efectua revizuirea,
 - Măsura în care schimbările în celelalte responsabilități ale partenerului de revizuire a calității misiunii indică faptul că acesta nu mai are suficient timp pentru a efectua revizuirea, sau

- Notificarea din partea partenerului de revizuire a calității misiunii, în conformitate cu punctul 23.

A24. În circumstanțele în care eligibilitatea partenerului de revizuire a calității misiunii de a efectua revizuirea calității misiunii este subminată, politicile sau procedurile firmei pot stabili un proces prin care sunt identificate persoane eligibile alternative. Politicile sau procedurile firmei pot trata și responsabilitatea persoanei desemnate pentru a înlocui partenerul de revizuire a calității misiunii de a efectua proceduri suficiente pentru a îndeplini cerințele prezentului ISQM cu privire la efectuarea revizuirii calității misiunii. Astfel de politici sau proceduri pot trata mai aprofundat necesitatea unei consultări în astfel de circumstanțe.

Efectuarea revizuirii calității misiunii (A se vedea punctele 24-27)

Responsabilitățile partenerului de misiune în legătură cu revizuirea calității misiunii (A se vedea punctul 24 (b))

A25. ISA 220 (Revizuit)⁹ stabilește cerințele pentru partenerul de misiune din misiunile de audit pentru care este necesară o revizuire a calității misiunii, inclusiv:

- Să determine dacă a fost desemnat un partener de revizuire a calității misiunii,
- Să coopereze cu partenerul de revizuire a calității misiunii și să-i informeze pe ceilalți membri ai echipei misiunii cu privire la responsabilitatea lor de a face acest lucru,
- Să discute aspectele și raționamentele semnificative apărute pe parcursul misiunii de audit, inclusiv cele identificate pe parcursul revizuirii calității misiunii, cu partenerul de revizuire a calității misiunii și
- Să nu dateze raportul auditorului până la finalizarea revizuirii calității misiunii.

A26. ISAE 3000 (revizuit)¹⁰ stabilește, de asemenea, cerințe pentru partenerul de misiune în legătură cu revizuirea calității misiunii.

Discuții între partenerul de revizuire a calității misiunii și echipa misiunii (A se vedea punctul 24 (c))

A27. Comunicarea frecventă dintre echipa misiunii și partenerul de revizuire a calității misiunii pe parcursul misiunii poate ajuta la facilitarea unei revizuirii eficiente și în timp util a calității misiunii. Totuși, o amenințare la adresa obiectivității partenerului de revizuire a calității misiunii poate fi creată în funcție de plasarea în timp și amplexarea discuțiilor cu echipa misiunii

9 Standardul Internațional de Audit (ISA) 220 (Revizuit), *Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 36.

10 Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, punctul 36.

referitoare la un raționament semnificativ. Politicile sau procedurile firmei pot stabili măsurile care trebuie luate de partenerul de revizuire a calității misiunii sau de echipa misiunii pentru a evita situațiile în care partenerul de revizuire a calității misiunii ia deciziile în numele echipei misiunii sau în care poate fi perceput astfel. De exemplu, în aceste circumstanțe firma poate solicita consultări cu privire la astfel de raționamente semnificative cu alți membri relevanți ai personalului în conformitate cu politicile sau procedurile de consultare ale firmei.

Procedurile efectuate de partenerul de revizuire a calității misiunii (A se vedea punctele 25-27)

- A28. Politicile sau procedurile firmei pot stipula natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate de partenerul de revizuire a calității misiunii și pot sublinia, de asemenea, importanța exercitării raționamentului profesional de către partenerul de revizuire a calității misiunii în efectuarea revizurii.
- A29. Plasarea în timp a procedurilor efectuate de partenerul de revizuire a calității misiunii poate depinde de natura și circumstanțele misiunii sau ale entității, inclusiv de natura aspectelor care fac obiectul revizurii. Revizuirea în timp util a documentației misiunii de către partenerul de revizuire a calității misiunii pe parcursul tuturor etapelor misiunii (de exemplu, planificare, efectuare și raportare) permite rezolvarea promptă a aspectelor spre satisfacția partenerului de revizuire a calității misiunii, la data raportului misiunii sau anterior acesteia. De exemplu, partenerul de revizuire a calității misiunii poate efectua proceduri în legătură cu strategia generală și planul misiunii la finalizarea etapei de planificare. Efectuarea în timp util a revizurii calității misiunii va consolida, de asemenea, exercitarea raționamentului profesional și, atunci când este aplicabil tipului de misiune, a scepticismului profesional de către echipa misiunii în planificarea și efectuarea misiunii.
- A30. Natura și amploarea procedurilor partenerului de revizuire a calității misiunii pentru o misiune specifică pot depinde, printre alți factori, de:
- Motivele evaluărilor de risc la adresa calității¹¹, de exemplu, misiuni efectuate pentru entități din sectoare de activitate emergente sau cu tranzacții complexe.
 - Deficiențele identificate și măsurile de remediere pentru a trata deficiențele identificate, legate de procesul de monitorizare și remediere al firmei și orice îndrumări conexe emise de firmă, care pot indica zone în care este nevoie să fie efectuate proceduri mai ample de către partenerul de revizuire a calității misiunii.
 - Complexitatea misiunii.
 - Natura și dimensiunea entității, inclusiv dacă entitatea este o entitate cotate.

11 ISQM 1, punctul A49.

- Constatările relevante pentru misiune, cum ar fi rezultatele inspecțiilor desfășurate de o autoritate externă de supraveghere într-o perioadă anterioară, sau alte îngrijorări aduse în discuție cu privire la calitatea activității echipei misiunii.
- Informațiile obținute din procesul de acceptare și continuare a relațiilor cu clientul și ale misiunilor specifice.
- Pentru misiunile de asigurare, identificarea și evaluarea de către echipa misiunii a riscurilor de denaturare semnificativă din cadrul misiunii și răspunsurile la acestea.
- Măsura în care membrii echipei misiunii au cooperat cu partenerul de revizuire a calității misiunii. Politicile sau procedurile firmei pot trata măsurile pe care partenerul de revizuire a calității misiunii le ia în circumstanțele în care echipa misiunii nu a cooperat cu partenerul de revizuire a calității misiunii, de exemplu, informarea unei persoane adecvate din cadrul firmei astfel încât să se poată lua măsurile necesare pentru a soluționa problema.

A31. Poate fi necesar ca natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor partenerului de revizuire a calității misiunii să se modifice pe baza circumstanțelor întâlnite în efectuarea revizurii calității misiunii.

Considerente privind auditul grupului

- A32. Efectuarea unei revizurii a calității misiunii pentru un audit al situațiilor financiare ale grupului poate implica considerente suplimentare pentru persoana desemnată drept partener de revizuire a calității misiunii pentru auditul grupului, în funcție de dimensiunea și complexitatea grupului. Punctul 21 (a) impune ca politicile sau procedurile firmei să prevadă ca partenerul de revizuire a calității misiunii să își asume responsabilitatea generală pentru efectuarea revizurii calității misiunii. În acest scop, pentru audituri de grup mai mari și mai complexe, partenerul de revizuire a calității misiunii pentru grup poate fi nevoit să discute aspecte și raționamente semnificative cu membrii-cheie ai echipei misiunii diferită de echipa misiunii la nivelul grupului (de exemplu, persoanele responsabile pentru efectuarea procedurilor de audit cu privire la informațiile financiare ale unei componente). În aceste circumstanțe, partenerul de revizuire a calității misiunii poate fi asistat de alte persoane în conformitate cu punctul 20. Îndrumările de la punctul A22 pot fi utile atunci când partenerul de revizuire a calității misiunii pentru auditul grupului utilizează asistenți.
- A33. În unele cazuri, un partener de revizuire a calității misiunii poate fi desemnat pentru un audit al unei entități sau al unei unități operaționale care este parte a unui grup, de exemplu, atunci când un astfel de audit este prevăzut de legi, reglementări sau din alte motive. În aceste circumstanțe, comunicarea dintre partenerul de revizuire a calității misiunii pentru auditul grupului și partenerul de revizuire a calității misiunii pentru auditul acelei entități sau unități

operaționale poate ajuta partenerul de revizuire a calității misiunii pentru grup să își îndeplinească responsabilitățile în conformitate cu punctul 21 (a). De exemplu, acesta poate fi cazul atunci când entitatea sau unitatea operațională a fost identificată ca o componentă în scopul auditului grupului și au fost realizate raționamente semnificative legate de auditul grupului la nivelul componenteii.

Informațiile comunicate de echipa misiunii și de firmă (A se vedea punctul 25 (a))

A34. Obținerea unei înțelegeri a informațiilor comunicate de echipa misiunii și de firmă în conformitate cu punctul 25 (a) poate ajuta partenerul de revizuire a calității misiunii să înțeleagă raționamentele semnificative care pot fi preconizate în cazul misiunii. De asemenea, o astfel de înțelegere poate furniza partenerului de revizuire a calității misiunii o bază pentru discuții cu echipa misiunii referitoare la aspectele și raționamentele semnificative realizate în planificarea, efectuarea și raportarea cu privire la misiune. De exemplu, o deficiență identificată de firmă poate fi legată de raționamentele semnificative realizate de alte echipe ale misiunii pentru anumite estimări contabile aferente unui sector de activitate. În această situație, astfel de informații pot fi relevante pentru raționamentele semnificative realizate în cadrul misiunii în legătură cu acele estimări contabile și pot, așadar, furniza partenerului de revizuire a calității misiunii o bază pentru discuții cu echipa misiunii în conformitate cu punctul 25 (b).

Aspecte și raționamente semnificative (A se vedea punctul 25 (b)-(c))

A35. Pentru auditurile situațiilor financiare, ISA 220 (Revizuit)¹² prevede ca partenerul de misiune să revizuiască documentația de audit legată de aspectele¹³ și raționamentele semnificative, inclusiv cele referitoare la aspecte dificile sau controversate identificate în timpul misiunii, precum și concluziile formulate.

A36. Pentru auditurile situațiilor financiare, ISA 220 (Revizuit)¹⁴ furnizează exemple de raționamente semnificative care pot fi identificate de partenerul de misiune legate de strategia de audit generală și planul de audit pentru desfășurarea misiunii, executarea misiunii și concluziile generale formulate de echipa misiunii.

A37. Pentru alte misiuni decât auditurile situațiilor financiare, raționamentele semnificative realizate de echipa misiunii pot depinde de natura și circumstanțele misiunii sau ale entității. De exemplu, într-o misiune de asigurare efectuată în conformitate cu ISAE 3000 (Revizuit), stabilirea de către echipa misiunii a măsurii în care criteriile care trebuie aplicate la întocmirea informațiilor specifice sunt adecvate pentru misiune poate implica sau necesita un raționament semnificativ.

12 ISA 220 (Revizuit), punctul 31.

13 ISA 230, *Documentația de audit*, punctul 8(c).

14 ISA 220 (Revizuit), punctul A92.

- A38. Atunci când efectuează revizuirea calității misiunii, partenerul de revizuire a calității misiunii poate să ia cunoștință de alte domenii în care s-ar fi așteptat ca echipa misiunii să realizeze raționamente semnificative în cazul cărora ar putea fi necesare informații suplimentare cu privire la procedurile efectuate de echipa misiunii sau cu privire la baza concluziilor formulate. În acele circumstanțe, echipa misiunii poate concluziona că este nevoie de efectuarea unor proceduri suplimentare ca rezultat al discuțiilor cu partenerul de revizuire a calității misiunii.
- A39. Informațiile obținute în conformitate cu punctul 25(a) și (b), precum și revizuirea documentației selectate a misiunii ajută partenerul de revizuire a calității misiunii să evalueze baza în care echipa misiunii a realizat raționamentele semnificative. Alte considerente care pot fi relevante pentru evaluarea desfășurată de partenerul de revizuire a calității misiunii includ, de exemplu:
- Păstrarea vigilenței față de modificările survenite în natura și circumstanțele misiunii sau ale entității care pot avea ca rezultat modificări ale raționamentelor semnificative realizate de echipa misiunii,
 - Aplicarea unei abordări neutre în evaluarea răspunsurilor din partea echipei misiunii și
 - Urmărirea inconsecvențelor identificate în revizuirea documentației misiunii sau a răspunsurilor inconsecvente din partea echipei misiunii legate de raționamentele semnificative realizate.
- A40. Politicile și procedurile firmei pot stipula revizuirea documentației misiunii de către partenerul de revizuire a calității misiunii. În plus, astfel de politici și proceduri pot indica faptul că partenerul de revizuire a calității misiunii își exercită raționamentul profesional în selectarea în scopul revizuirii a documentației suplimentare a misiunii legate de raționamentele semnificative realizate de echipa misiunii.
- A41. Discuțiile privind raționamentele semnificative cu partenerul misiunii și, după caz, cu alți membri ai echipei misiunii, împreună cu documentația echipei misiunii, pot sprijini partenerul de revizuire a calității misiunii în evaluarea exercitării scepticismului profesional, atunci când este aplicabil misiunii, de către echipa misiunii în legătură cu acele raționamente semnificative.
- A42. Pentru auditurile situațiilor financiare, ISA 220 (Revizuit)¹⁵ furnizează exemple de impedimente pentru exercitarea scepticismului profesional la nivelul misiunii, de subiectivism inconștient al auditorului care poate împiedica exercitarea scepticismului profesional și de posibile măsuri pe care echipa misiunii le poate lua pentru a atenua impedimentele pentru exercitarea scepticismului profesional la nivelul misiunii.

15 ISA 220 (Revizuit), punctele A34-A36.

A43. Pentru auditurile situațiilor financiare, cerințele și materialele relevante privind aplicarea din ISA 315 (Revizuit în 2019)¹⁶, ISA 540 (Revizuit)¹⁷ și din alte ISA-uri furnizează, de asemenea, exemple de sectoare dintr-un audit în care auditorul exercită scepticismul profesional sau exemple de situații în care documentarea adecvată poate ajuta la furnizarea de probe referitoare la modul în care auditorul a exercitat scepticismul profesional. De asemenea, astfel de îndrumări pot sprijini partenerul de revizuire a calității misiunii în evaluarea exercitării scepticismului profesional de către echipa misiunii.

Măsura în care au fost îndeplinite cerințele etice relevante referitoare la independență (A se vedea punctul 25 (d))

A44. ISA 220 (Revizuit)¹⁸ prevede ca partenerul de misiune, înainte de a data raportul auditorului, să-și asume responsabilitatea pentru verificarea măsurii în care au fost îndeplinite cerințele etice relevante, inclusiv cele legate de independență.

Măsura în care a avut loc o consultare cu privire la aspecte dificile sau controversate ori la aspecte care implică diferențe de opinie (A se vedea punctul 25 (e))

A45. ISQM 1¹⁹ tratează consultarea cu privire la aspecte dificile sau controversate și diferențe de opinie din cadrul echipei misiunii sau între echipa misiunii și partenerul de revizuire a calității misiunii ori persoanele care efectuează activități în cadrul sistemului de management al calității din cadrul firmei.

Implicarea suficientă și adecvată în cadrul misiunii a partenerului de misiune (A se vedea punctul 25 (f))

A46. ISA 220 (Revizuit)²⁰ prevede ca partenerul de misiune să stabilească, înainte de a data raportul auditorului, că implicarea acestuia a fost suficientă și adecvată pe parcursul misiunii de audit, în așa fel încât partenerul de misiune să dețină o bază pentru a stabili că raționamentele semnificative realizate și concluziile formulate sunt adecvate, date fiind natura și circumstanțele misiunii. ISA 220 (Revizuit)²¹ stipulează, de asemenea, că documentarea implicării partenerului de misiune poate fi realizată în diferite moduri. Discuțiile cu echipa misiunii și revizuirea unei astfel de documentații a misiunii poate ajuta în evaluarea desfășurată de partenerul de revizuire a calității misiunii cu privire la baza pentru stabilirea de către partenerul de misiune a faptului că implicarea acestuia a fost suficientă și adecvată.

16 ISA 315 (Revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, punctul A238.

17 ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*, punctul A11.

18 ISA 220 (Revizuit), punctul 21.

19 ISQM 1, punctele 31(d), 31(e) și A79-A82.

20 ISA 220 (Revizuit), punctul 40(a)

21 ISA 220 (Revizuit), punctul A118.

Revizuirea situațiilor financiare și a rapoartelor misiunii (A se vedea punctul 25 (g))

A47. Pentru auditurile situațiilor financiare, revizuirea de către partenerul de revizuire a calității misiunii a situațiilor financiare și a raportului auditorului poate include o analiză a măsurii în care prezentarea și descrierea aspectelor legate de raționamentele semnificative realizate de echipa misiunii sunt consecvente cu înțelegerea de către partenerul de revizuire a calității misiunii a acelor aspecte bazate pe revizuirea documentației selectate a misiunii și discuții cu echipa misiunii. La revizuirea situațiilor financiare, partenerul de revizuire a calității misiunii poate, de asemenea, să ia cunoștință de alte domenii în care aceasta s-ar fi așteptat ca echipa misiunii să realizeze raționamente semnificative în cazul cărora ar putea fi necesare informații suplimentare cu privire la procedurile și concluziile echipei misiunii. Îndrumările de la acest punct se aplică și misiunilor de revizuire și raportului de misiune aferent.

A48. Pentru alte misiuni de asigurare și servicii conexe, revizuirea de către partenerul de revizuire a calității misiunii a raportului misiunii și, după caz, a informațiilor specifice, poate include considerente similare celor descrise la punctul A47 (de exemplu, măsura în care prezentarea sau descrierea aspectelor legate de raționamentele semnificative realizate de echipa misiunii sunt consecvente cu înțelegerea partenerului de revizuire a calității misiunii pe baza procedurilor efectuate în legătură cu revizuirea).

Îngrijorări nesoluționate ale partenerului de revizuire a calității misiunii (A se vedea punctul 26)

A49. Politicile sau procedurile firmei pot stipula ca o anumită persoană (sau anumite persoane) din firmă să fie notificată (notificate) în situația în care partenerul de revizuire a calității misiunii are îngrijorări nesoluționate cu privire la faptul că raționamentele semnificative realizate de echipa misiunii, sau concluziile formulate, nu sunt adecvate. Astfel de persoane pot include persoana căreia îi este atribuită responsabilitatea pentru desemnarea partenerilor de revizuire a calității misiunilor. Cu privire la astfel de îngrijorări nesoluționate, politicile sau procedurile firmei pot să prevadă și o consultare în interiorul sau în afara firmei (de exemplu, un organism profesional sau de reglementare).

Documentarea (A se vedea punctele 28-30)

A50. Punctele 57-60 din ISQM 1 tratează documentarea firmei cu privire la sistemul propriu de management al calității. Așadar, o revizuire a calității misiunii efectuată în conformitate cu prezentul ISQM face obiectul cerințelor de documentare din ISQM 1.

A51. Forma, conținutul și amploarea documentației revizuirii calității misiunii pot depinde de factori precum:

- Natura și complexitatea misiunii,
- Natura entității,

- Natura și complexitatea aspectelor care fac obiectul revizuirii calității misiunii și
 - Amplasarea documentației revizuite a misiunii.
- A52. Efectuarea revizuirii calității misiunii și notificarea cu privire la finalizarea acesteia pot fi documentate în mai multe moduri. De exemplu, partenerul de revizuire a calității misiunii poate documenta electronic revizuirea documentației misiunii în aplicația IT pentru efectuarea misiunii. În mod alternativ, partenerul de revizuire a calității misiunii poate documenta revizuirea prin intermediul unui memorandum. De asemenea, procedurile utilizate de partenerul de revizuire a calității misiunii pot fi documentate în alte moduri, de exemplu, în minutele discuțiilor echipei misiunii la care a fost prezent partenerul de revizuire a calității misiunii.
- A53. Punctul 24 (b) prevede ca politicile sau procedurile firmei să-i interzică partenerului de misiune să dateze raportul misiunii până la finalizarea revizuirii calității misiunii, care include soluționarea aspectelor aduse în discuție de partenerul de revizuire a calității misiunii. Presupunând că toate cerințele cu privire la efectuarea revizuirii calității misiunii au fost îndeplinite, documentarea revizuirii poate fi finalizată după data raportului misiunii, dar înainte de întocmirea dosarului final al misiunii. Totuși, politicile sau procedurile firmei pot stipula că documentarea revizuirii calității misiunii trebuie să fie finalizată la data raportului misiunii sau anterior acestei date.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 220 (REVIZUIT)

CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU UN AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie
2022 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1
Sistemul firmei de management al calității și rolul echipelor misiunii ...	2-9
Data intrării în vigoare	10
Obiectiv	11
Definiții	12
Cerințe	
Responsabilitățile conducerii privind managementul și calitatea auditurilor	13-15
Cerințe etice relevante, inclusive cele legate de independență.....	16-21
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit ...	22-24
Resursele misiunii	25-28
Efectuarea misiunii	29-38
Monitorizare și remediere	39
Asumarea responsabilității generale privind managementul și obținerea calității	40
Documentația	41
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Aria de aplicare a prezentului ISA	A1
Sistemul firmei de management al calității și rolul echipelor misiunii	A2-A14
Definiții	A15-A27
Responsabilitățile conducerii privind managementul și calitatea auditurilor	A28-A37
Cerințe etice relevante, inclusiv cele legate de independență	A28-A37
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit	A49-A58
Resursele misiunii	A59-A79

Efectuarea misiunii	A80-A108
Monitorizare și remediere	A109-A112
Asumarea responsabilității generale privind managementul și obținerea calității	A113-116
Documentația	A117-A120

Standardul Internațional de Audit (ISA) 220, *Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile specifice ale auditorului în ceea ce privește managementul calității la nivel de misiune pentru un audit al situațiilor financiare, precum și responsabilitățile aferente ale partenerului misiunii. Prezentul ISA trebuie citit în paralel cu cerințele etice relevante. (A se vedea punctele A1, A38)

Sistemul firmei de management al calității și rolul echipelor misiunii

2. În conformitate cu ISQM 1, obiectivul firmei este de a concepe, implementa și opera un sistem de management al calității pentru audituri sau revizuri ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe realizate de către firmă, care să ofere firmei o asigurare rezonabilă a faptului că: (A se vedea punctele A13-A14)
 - (a) Firma și personalul acesteia își îndeplinesc responsabilitățile în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și efectuează misiuni în conformitate cu aceste standarde și cerințe și
 - (b) Rapoartele misiunii emise de firmă sau de partenerii misiunii sunt adecvate în circumstanțele date.¹
3. Prezentul ISA are la bază premisa că firma intră sub incidența ISQM-urilor sau a unor cerințe naționale care sunt cel puțin la fel de stricte. (A se vedea punctele A2-A3)
4. În contextul sistemului de management al calității din cadrul firmei și prin conformarea cu cerințele din prezentul ISA echipa misiunii, condusă de partenerul misiunii, are responsabilitatea de a: (A se vedea punctul A4-A11).
 - (a) Implementa răspunsurile firmei la riscurile privind calitatea (adică politicile sau procedurile firmei) care sunt aplicabile misiunii de audit utilizând informațiile comunicate de firmă sau obținute de la aceasta,
 - (b) Determina dacă, având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit, să conceapă și să implementeze răspunsuri la nivelul misiunii, dincolo de cele din politicile sau procedurile firmei și
 - (c) Comunica firmei informațiile din misiunea de audit care trebuie comunicate în conformitate cu politicile sau procedurile firmei pentru a sprijini conceperea, implementarea și funcționarea sistemului firmei de management al calității.
5. Respectarea cerințelor din alte ISA-uri poate furniza informații relevante pentru managementul calității la nivelul misiunii. (A se vedea punctul A12)

¹ ISQM 1, punctul 14.

6. Interesul public este deservit prin realizarea consecventă a misiunilor de audit de calitate prin atingerea obiectivului prezentului standard și al altor ISA-uri pentru fiecare misiune. O misiune de audit de calitate se realizează prin planificarea și realizarea misiunii și prin raportarea aferentă în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile. Îndeplinirea obiectivelor acestor standarde și respectarea cerințelor legale sau de reglementare aplicabile implică exercitarea raționamentului profesional și a scepticismului profesional.
7. În conformitate cu ISA 200² echipa misiunii trebuie să planifice și să efectueze un audit cu scepticism profesional și să exercite raționament profesional. Raționamentul profesional este exercitat în luarea unor decizii informate cu privire la măsurile care sunt adecvate pentru a gestiona și respecta calitatea, ținând cont de natura și circumstanțele misiunii de audit. Scepticismul profesional susține calitatea judecăților emise de echipa misiunii și, cu ajutorul acestor raționamente, susține eficacitatea generală a echipei misiunii în obținerea calității la nivelul misiunii. Exercițarea adecvată a scepticismului profesional poate fi demonstrată prin acțiunile și comunicările echipei misiunii. Astfel de acțiuni și comunicări pot include pași specifici pentru a atenua impedimentele care pot afecta exercitarea adecvată a scepticismului profesional, cum ar fi subiectivismul involuntar sau constrângeri legate de resurse. (A se vedea punctele A33-A36)

Adaptabilitate

8. Cerințele prezentului ISA sunt concepute pentru a fi aplicate în contextul naturii și circumstanțelor fiecărui audit. Spre exemplu:
 - (a) Atunci când un audit este realizat în întregime de către partenerul de misiune, așa cum poate fi cazul unui audit al unei entități mai puțin complexe, unele cerințe din prezentul ISA nu sunt relevante deoarece sunt condiționate de implicarea altor membri ai echipei misiunii. (A se vedea punctele A13-A14)
 - (b) Atunci când un audit nu este realizat în întregime de către partenerul de misiune sau în cazul unui audit al unei entități a cărei natură și circumstanțe sunt mai complexe, partenerul de misiune poate desemna conceperea sau realizarea anumitor proceduri, sarcini sau acțiuni altor membri ai echipei misiunii.

Responsabilitățile partenerului de misiune

9. Partenerul de misiune are responsabilitatea finală și, prin urmare, răspunde pentru conformitatea cu cerințele prezentului ISA. Termenul „partenerul de misiune își asumă responsabilitatea pentru...” este utilizat în cazul acelor cerințe pentru care partenerului de misiune i se permite să desemneze conceperea sau executarea procedurilor, sarcinilor sau acțiunilor unor membri ai echipei misiunii care dețin calificare potrivită sau experiență adecvată. În

2 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctele 15-16 și A20-A24.

cazul altor cerințe, în prezentul ISA se intenționează în mod expres ca cerința sau responsabilitatea să fie îndeplinită de către partenerul de misiune, iar partenerul de misiune poate obține informații de la firmă sau de la alți membri ai echipei de misiune. (A se vedea punctele A22-A25)

Data intrării în vigoare

10. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2022 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

11. Obiectivul auditorului este de a gestiona calitatea la nivelul misiunii pentru a obține o asigurare rezonabilă a faptului că a fost respectată calitatea, cum ar fi:
- Auditorul și-a îndeplinit responsabilitățile și a efectuat auditul în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și
 - Raportul emis de auditor este adecvat circumstanțelor date.

Definiții

12. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- Partener de misiune³ – Partenerul sau o altă persoană din firmă care este responsabil(ă) de misiune, de efectuarea acesteia și de raportul emis în numele firmei și care, atunci când este necesar, deține autoritatea adecvată acordată de un organism profesional, legal sau de reglementare.
 - Revizuirea calității misiunii – O evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care aceasta a ajuns, efectuată de partenerul de revizuire a calității misiunii și finalizată la data raportului misiunii sau anterior acesteia.
 - Partenerul de revizuire a calității misiunii³ – Un partener, o altă persoană din firmă sau o persoană din exterior numită de firmă pentru a efectua revizuirea calității misiunii.
 - Echipa misiunii – Toți partenerii și personalul care efectuează misiunea de audit și orice alte persoane care efectuează proceduri de audit aferente misiunii, cu excepția unui expert extern⁴ al auditorului și auditorilor interni care furnizează asistență directă în cadrul unei misiuni⁵. (A se vedea punctele A15-A25)
 - Firmă – Un practician individual, un parteneriat sau o corporație ori o altă

3 „Partener de misiune”, „partener” și „firmă” trebuie interpretate ca referindu-se la echivalentele lor din sectorul public, acolo unde este relevant.

4 ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*, punctul 6 (a), definește termenul de „expert al auditorului”.

5 ISA 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, stabilește limite privind utilizarea asistenței directe. De asemenea, recunoaște că auditorului extern i se poate interzice prin lege sau reglementări să obțină asistență directă din partea auditorilor interni. Prin urmare, utilizarea asistenței directe este limitată la situațiile în care aceasta este permisă.

- entitate de profesioniști contabili sau termenul echivalent acesteia din sectorul public. (A se vedea punctul A26)
- (f) Firmă din cadrul unei rețele – O firmă sau o entitate care aparține rețelei firmei. (A se vedea punctul A27)
- (g) Rețea – O structură mai mare: (A se vedea punctul A27)
- (i) Care are ca scop cooperarea și
 - (ii) Care are ca scop clar împărțirea profitului sau a costurilor, ori care este deținută, controlată sau administrată în comun, are politici și proceduri comune de management al calității, o strategie de afaceri comună, utilizează un nume de marcă comun ori folosește în comun o parte semnificativă din resursele profesionale.
- (h) Partener – Orice persoană care are autoritatea de a încheia angajamente în numele firmei în ceea ce privește efectuarea unei misiuni de servicii profesionale.
- (i) Personal – Parteneri și angajați din cadrul firmei.
- (j) Standarde profesionale – Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) și cerințele etice relevante.
- (k) Cerințe etice relevante – Principii de etică profesională și cerințe etice care se aplică profesioniștilor contabili atunci când efectuează o misiune de audit. Cerințele etice relevante cuprind, de obicei, prevederile *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* (Codul IESBA), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, referitoare la auditurile situațiilor financiare, împreună cu cerințele naționale care sunt mai restrictive.
- (l) Răspuns (în legătură cu un sistem de management al calității) – Politici sau proceduri concepute și implementate de firmă pentru a trata unul sau mai multe riscuri la adresa calității:
- (i) Politicile sunt declarații despre ceea ce ar trebui sau nu ar trebui făcut pentru a aborda unul sau mai multe riscuri la adresa calității. Astfel de declarații pot fi documentate, menționate în mod explicit în comunicări sau implicite prin acțiuni și decizii.
 - (ii) Procedurile sunt acțiuni de implementare a politicilor.
- (m) Angajați – Profesioniști, alții decât partenerii, inclusiv orice experți angajați de firmă.

Cerințe

Responsabilitățile conducerii privind managementul și calitatea auditurilor

13. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea totală pentru managementul și obținerea calității unei misiuni de audit, inclusiv responsa-

bilitatea pentru crearea unui mediu pentru misiune care să evidențieze cultura firmei și conduita așteptată a membrilor echipei misiunii. Procedând astfel, partenerul de misiune trebuie să fie implicat suficient și adecvat pe parcursul misiunii de audit, astfel încât să aibă baza pentru a determina dacă raționamentele semnificative făcute și concluziile la care s-a ajuns sunt adecvate, având în vedere natura și circumstanțele misiunii. (A se vedea punctele A28-A37)

14. La crearea mediului descris la punctul 13, partenerul de misiune trebuie să-și asume responsabilitatea pentru luarea unor măsuri clare, consecvente și eficiente care să reflecte angajamentul firmei față de calitate și să stabilească și să comunice conduita așteptată a membrilor echipei misiunii, inclusiv evidențiind: (A se vedea punctele A30–A34)
 - (a) Faptul că toți membrii echipei misiunii sunt responsabili să contribuie la managementul și obținerea calității la nivelul misiunii,
 - (b) Importanța eticii, a valorilor și atitudinilor profesionale pentru membrii echipei misiunii,
 - (c) Importanța unei comunicări deschise și solide în cadrul echipei misiunii, precum și susținerea capacității membrilor echipei misiunii de a exprima îngrijorări fără teama unor represalii și
 - (d) Importanța exercitării de către fiecare membru al echipei misiunii a scepticismului profesional pe tot parcursul misiunii de audit.
15. În cazul în care partenerul de misiune desemnează conceperea sau executarea procedurilor, sarcinilor sau măsurilor legate de o cerință din prezentul ISA altor membri ai echipei de misiune cu scopul de a-l sprijini pe partenerul de misiune să respecte cerințele prezentului ISA, partenerul de misiune va continua să își asume responsabilitatea generală pentru managementul și obținerea calității misiunii de audit prin direcționarea și supravegherea acelor membri ai echipei misiunii și prin revizuirea muncii acestora. (A se vedea punctele 9, A37)

Cerințe etice relevante, inclusiv cele legate de independență

16. Partenerul de misiune trebuie să înțeleagă cerințele etice relevante, inclusiv cele legate de independență, care sunt aplicabile având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit. (A se vedea punctele A38-A42, A48)
17. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea că ceilalți membri ai echipei misiunii au fost informați cu privire la cerințele etice relevante care sunt aplicabile, având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit, precum și cu privire la politicile sau procedurile aferente firmei, inclusiv cele care abordează: (A se vedea punctele A23–A25, A40–A44)
 - (a) Identificarea, evaluarea și tratarea amenințărilor la adresa conformității cu cerințele etice relevante, inclusiv cele legate de independență,

- (b) Circumstanțele care pot conduce la o încălcare a cerințelor etice relevante, inclusiv a celor legate de independență, și responsabilitățile membrilor echipei misiunii atunci când aceștia devin conștienți de respectivele încălcări și
 - (c) Responsabilitățile membrilor echipei misiunii atunci când aceștia devin conștienți de un caz de neconformitate a entității cu legislația și reglementările.⁶
18. Dacă partenerul de misiune află aspecte care indică faptul că există o amenințare la adresa conformității cu cerințele etice relevante, partenerul de misiune trebuie să evalueze amenințarea respectând politicile sau procedurile firmei, utilizând informații relevante de la firmă, echipa misiunii sau alte surse și trebuie să ia măsurile corespunzătoare. (A se vedea punctele A43–A44)
 19. Partenerul de misiune trebuie să rămână alert pe toată durata misiunii de audit, prin observare și efectuarea de interviuri, după caz, pentru a identifica încălcări ale cerințelor etice relevante sau ale politicilor sau procedurilor aferente firmei de către membrii echipei misiunii. (A se vedea punctul A45)
 20. În cazul în care partenerul de misiune află, prin intermediul sistemului firmei de management al calității sau din alte surse, aspecte care indică faptul că cerințele etice relevante aplicabile naturii și circumstanțelor misiunii de audit nu au fost îndeplinite, partenerul de misiune, în consultare cu alte persoane din firmă, trebuie să ia măsurile corespunzătoare. (A se vedea punctul A46)
 21. Înainte de datarea raportului auditorului, partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea de a determina dacă cerințele etice relevante, inclusiv cele legate de independență, au fost îndeplinite. (A se vedea punctele A38 și A47)

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit

22. Partenerul de misiune trebuie să determine dacă au fost respectate politicile sau procedurile firmei cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit și dacă concluziile în această privință sunt adecvate. (A se vedea punctele A49-A52, A58)
23. Partenerul de misiune trebuie să ia în considerare informațiile obținute în procesul de acceptare și continuare atunci când planifică și realizează misiunea de audit în conformitate cu ISA-urile și cu respectarea cerințelor prezentului ISA. (A se vedea punctele A53-A56)
24. Dacă partenerul de misiune obține informații care ar fi putut determina firma să refuze misiunea de audit în cazul în care acele informații ar fi fost disponibile anterior acceptării sau continuării relației cu clientul sau a misiunii respective, partenerul de misiune trebuie să comunice cu promptitudine acele informații firmei, astfel încât firma și partenerul de misiune să poată lua măsurile adecvate. (A se vedea punctul A57)

⁶ ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*

Resursele misiunii

25. Partenerul de misiune trebuie să determine dacă resurse suficiente și adecvate pentru îndeplinirea misiunii sunt alocate sau puse la dispoziția echipei misiunii în timp util, ținând cont de natura și circumstanțele misiunii de audit, de politicile sau procedurile firmei și de orice modificări care pot apărea pe parcursul misiunii. (A se vedea punctele A59–A70, A73–A74, A79)
26. Partenerul de misiune trebuie să determine dacă membrii echipei misiunii și orice experți externi ai auditorului și auditori interni care oferă asistență directă și care nu fac parte din echipa misiunii au, în mod colectiv, competența și capacitățile adecvate, inclusiv suficient timp pentru a efectua misiunea de audit. (A se vedea punctele A62, A71–A74)
27. În cazul în care, ca urmare a respectării cerințelor de la punctele 25 și 26, partenerul de misiune stabilește că resursele alocate sau puse la dispoziție sunt insuficiente sau inadecvate în circumstanțele misiunii de audit, partenerul de misiune trebuie să ia măsurile adecvate, inclusiv comunicând cu persoanele adecvate cu privire la necesitatea de a atribui sau pune la dispoziție resurse suplimentare sau alternative pentru misiune. (A se vedea punctele A75–A78)
28. Partenerul de misiune își asumă responsabilitatea pentru utilizarea adecvată a resurselor alocate sau puse la dispoziție echipei misiunii, având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit. (A se vedea punctele A63–A69)

Efectuarea misiunii

Coordonare, supervizare și revizuire

29. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru coordonarea și supervizarea membrilor echipei misiunii și pentru revizuirea activității acestora. (A se vedea punctul A80)
30. Partenerul de misiune trebuie să determine dacă natura, plasarea în timp și amploarea coordonării, supervizării și revizuirii sunt:
 - (a) Planificate⁷ și realizate în conformitate cu politicile sau procedurile firmei, cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și
 - (b) Corelate cu natura și circumstanțele misiunii de audit și cu resursele alocate sau puse la dispoziție echipei misiunii de către firmă.
31. Partenerul de misiune trebuie să revizuiască documentația de audit la momente corespunzătoare pe parcursul misiunii de audit, inclusiv documentația de audit referitoare la: (A se vedea punctele A90–A93)
 - (a) Aspecte semnificative,⁸

7 ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctul 11

8 ISA 230, *Documentația de audit*, punctul 8, (c)

- (b) Raționamente semnificative, inclusiv cele referitoare la aspecte dificile sau litigioase identificate în timpul misiunii de audit și concluziile la care s-a ajuns și
 - (c) Alte aspecte care, în raționamentul profesional al partenerului de misiune, sunt relevante pentru responsabilitățile partenerului de misiune.
32. La data raportului auditorului sau anterior acesteia, partenerul de misiune trebuie să determine, în urma revizuirii documentației de audit și a unei discuții cu echipa misiunii, dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate pentru a sprijini concluziile obținute și pentru ca raportul auditorului să fie emis. (A se vedea punctele A90-A94)
33. Înainte de datarea raportului auditorului, partenerul de misiune trebuie să revizuiască situațiile financiare și raportul auditorului, inclusiv, dacă este cazul, descrierea aspectelor cheie de audit⁹ și a documentației de audit aferente, pentru a determina că raportul care urmează să fie emis va fi adecvat în circumstanțele date¹⁰.
34. Partenerul de misiune trebuie să revizuiască, înainte de emiterea lor, comunicările formale scrise către conducere, către persoanele responsabile cu guvernarea sau autoritățile de reglementare. (A se vedea punctul A98)

Consultare

35. Partenerul de misiune trebuie: (A se vedea punctele A99-A102)
- (a) Să își asume responsabilitatea că echipa misiunii procedează la consultări în legătură cu:
 - (i) Aspecte dificile sau controversate, precum și aspecte asupra cărora politicile sau procedurile firmei impun consultare și
 - (ii) Alte aspecte care, după raționamentul profesional al partenerului de misiune, necesită consultare,
 - (b) Să determine dacă membrii echipei misiunii au procedat la consultări adecvate în decursul misiunii de audit, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte persoane de la nivelul corespunzător din cadrul firmei sau din afara acesteia,
 - (c) Să determine dacă natura și aria acestor consultări, precum și concluziile rezultate în urma acestora, sunt convenite cu partea consultată și
 - (d) Să determine dacă au fost implementate concluziile convenite.

Revizuirea calității misiunii

36. Pentru misiunile de audit pentru care este necesară o revizuire a calității a misiunii, partenerul de misiune trebuie: (A se vedea punctul A103)

⁹ ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent.*

¹⁰ ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare* sau ISA 705 (Revizuit) *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent.*

- (a) Să determine dacă a fost desemnat un partener de revizuire a calității misiunii,
- (b) Să coopereze cu partenerul de revizuire a calității și să informeze ceilalți membri ai echipei misiunii cu privire la responsabilitatea lor de a face acest lucru,
- (c) Să discute aspectele și raționamentele semnificative apărute pe parcursul misiunii de audit, inclusiv cele identificate pe parcursul revizuirii calității misiunii, cu partenerul de revizuire a calității misiunii și
- (d) Să nu dateze raportul auditorului până la finalizarea revizuirii calității misiunii. (A se vedea punctele A104-A106)

Diferențe de opinie

37. Dacă apar diferențe de opinie în cadrul echipei misiunii sau între echipa misiunii și partenerul de revizuire a calității misiunii sau persoanele care efectuează activități în cadrul sistemului de management al calității din cadrul firmei, inclusiv cei care oferă consultanță, echipa misiunii trebuie să urmeze politicile și procedurile firmei pentru tratarea și rezolvarea diferențelor de opinie. (A se vedea punctele A107-A108)
38. Partenerul de misiune trebuie:
- (a) Să-și asume responsabilitatea pentru tratarea și soluționarea diferențelor de opinie în conformitate cu politicile sau procedurile firmei,
 - (b) Să determine dacă concluziile la care s-a ajuns sunt documentate și puse în aplicare și
 - (c) Să nu dateze raportul auditorului înainte de soluționarea oricăror diferențe de opinie.

Monitorizare și remediere

39. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea de a: (A se vedea punctele A109-A112)
- (a) Obține o înțelegere asupra informațiilor cu ajutorul procesului de monitorizare și remediere al firmei, așa cum este comunicat de firmă, inclusiv, după caz, asupra informațiilor din procesul de monitorizare și remediere al rețelei și din cadrul firmelor din rețea,
 - (b) Determina relevanța și efectul pe care informațiile menționate la punctul 39 (a) îl au asupra misiunii de audit, precum și de a lua măsurile adecvate și
 - (c) Rămâne atent pe toată durata misiunii de audit la informații care pot fi relevante pentru procesul de monitorizare și remediere al firmei și de a comunica astfel de informații celor responsabili de proces.

Asumarea responsabilității generale privind managementul și obținerea calității

40. Înainte de datarea raportului auditorului, partenerul de misiune trebuie să determine că partenerul de misiune și-a asumat responsabilitatea generală pentru

managementul și obținerea calității misiunii de audit. Procedând astfel, partenerul de misiune trebuie să determine dacă: (A se vedea punctele A113-A116)

- (a) Implicarea partenerului de misiune a fost suficientă și adecvată pe tot parcursul misiunii de audit, astfel încât partenerul de misiune are baza pentru a determina că raționamentele semnificative emise și concluziile la care s-a ajuns sunt adecvate, având în vedere natura și circumstanțele misiunii și
- (b) Natura și circumstanțele misiunii de audit, cât și orice modificări aduse acestora și politicile sau procedurile aferente firmei au fost luate în considerare în conformitate cu cerințele prezentului ISA.

Documentație

- 41. Atunci când aplică ISA 230¹¹, auditorul trebuie să includă în documentația de audit: (A se vedea punctele A117-A120)
 - (a) Problemele identificate, discuțiile relevante cu personalul și concluziile la care s-a ajuns în legătură cu:
 - (i) Îndeplinirea responsabilităților legate de cerințele etice relevante, inclusiv cele legate de independență.
 - (ii) Acceptarea și continuarea relației cu clientul și a misiunii de audit.
 - (b) Natura, aria de aplicare și concluziile rezultate din consultările întreprinse pe parcursul misiunii de audit, precum și modul în care au fost puse în aplicare acele concluzii.
 - (c) Dacă misiunea de audit face obiectul unei revizui a calității misiunii, faptul că revizuirea calității misiunii a fost finalizată la data raportului auditorului sau ulterior acestei date.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului ISA (A se vedea punctul 1)

- A1. Prezentul ISA se aplică tuturor auditurilor situațiilor financiare, inclusiv auditurilor situațiilor financiare ale grupului. ISA 600¹² tratează considerente speciale care se aplică unui audit al situațiilor financiare ale grupului și atunci când sunt implicați auditori ai componentei. ISA 600, adaptat în funcție de circumstanțe, poate fi, de asemenea, util într-un audit al situațiilor financiare

11 ISA 230, punctele 8-11 și A6.

12 ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*.

atunci când echipa misiunii include persoane din altă firmă. De exemplu, ISA 600 poate fi util atunci când este implicată o astfel de persoană pentru a participa la o inventariere fizică, pentru a inspecta imobilizări corporale sau a efectua proceduri de audit la un centru de servicii partajat într-o locație la distanță.

Sistemul firmei de management al calității și rolul echipelor misiunii (A se vedea punctele 2-9)

- A2. ISQM 1 tratează responsabilitățile unei firme privind conceperea, implementarea și operarea sistemului său de management al calității.
- A3. Firmele sau cerințele naționale pot utiliza terminologii sau cadre diferite pentru a descrie componentele sistemului de management al calității. Cerințele naționale care tratează responsabilitățile firmei de a proiecta, implementa și opera un sistem de management al calității sunt cel puțin la fel de exigente ca ISQM 1 atunci când tratează cerințele ISQM 1 și impun obligații firmei de a îndeplini obiectivul ISQM 1.

Responsabilitățile echipei misiunii legate de sistemul firmei de management al calității (A se vedea punctul 4)

- A4. Managementul calității la nivelul misiunii este susținut de sistemul de management al calității din cadrul firmei și este corelat cu natura și circumstanțele specifice ale misiunii de audit. În conformitate cu ISQM 1, firma este responsabilă pentru comunicarea informațiilor care permit echipei misiunii să înțeleagă și să își îndeplinească responsabilitățile legate de efectuarea misiunilor. De exemplu, astfel de comunicări pot include politici sau proceduri pentru a întreprinde consultări cu persoane desemnate în anumite situații care implică probleme tehnice sau etice complexe sau pentru a implica experți desemnați de firmă în misiuni specifice pentru a efectua proceduri de audit legate de anumite aspecte (de exemplu, firma poate să precizeze că experții în credit desemnați de firmă urmează să fie implicați în auditarea ajustărilor aferente pierderilor estimate din creditare în auditurile instituțiilor financiare).
- A5. Răspunsurile la nivel de firmă pot include politici sau proceduri stabilite de o rețea sau de alte firme, structuri sau organizații din cadrul aceleiași rețele (cerințele de rețea sau serviciile din rețea sunt descrise mai departe în ISQM 1, la secțiunea „Cerințe din rețea sau servicii din rețea”).¹³ Cerințele din prezentul ISA se bazează pe premisa că firma este responsabilă pentru luarea măsurilor necesare pentru a permite echipelor misiunii să implementeze sau să utilizeze cerințele din rețea sau serviciile din rețea în cadrul misiunii de audit (de exemplu, cerința de a utiliza o metodologie de audit elaborată pentru a fi folosită de către o firmă din rețea). În conformitate cu ISQM 1, firma este responsabilă să determine modul în care cerințele din rețea sau serviciile din rețea sunt relevante și sunt luate în considerare în sistemul de management al calității din cadrul firmei.¹⁴

13 ISQM 1, punctul 49(b).

14 ISQM 1, punctul 49(a).

- A6. Unele răspunsuri la nivel de firmă vizavi de riscurile privind calitatea nu sunt aplicate la nivelul misiunii, fiind totuși relevante atunci când se respectă cerințele prezentului ISA. De exemplu, răspunsurile la nivel de firmă pe care echipa misiunii se poate baza atunci când respectă cerințele prezentului ISA includ:
- Procese de recrutare și formare profesională a personalului,
 - Aplicații pentru tehnologia informației (IT) care sprijină firma în monitorizarea independenței,
 - Dezvoltarea de aplicații IT care sprijină acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit și
 - Dezvoltarea unor metodologii de audit și a unor instrumente și îndrumări de implementare aferente.
- A7. Datorită naturii și circumstanțelor specifice ale fiecărei misiuni de audit și schimbărilor care pot apărea în timpul misiunii de audit, o firmă nu poate identifica toate riscurile privind calitatea care pot apărea la nivelul misiunii și nici nu poate să prezică toate răspunsurile relevante și adecvate. În consecință, echipa misiunii își exercită raționamentul profesional pentru a determina dacă să conceapă și să implementeze și alte răspunsuri față de cele stabilite în politicile sau procedurile firmei, la nivelul misiunii, pentru a îndeplini obiectivul prezentului ISA.¹⁵
- A8. Măsura în care echipa misiunii determină necesitatea răspunsurilor la nivel de misiune (și, dacă da, care sunt acele răspunsuri) este influențată de cerințele prezentului ISA, de înțelegerea de către echipa misiunii a naturii și circumstanțelor misiunii și de orice modificări apărute în timpul misiunii de audit. De exemplu, în timpul misiunii pot apărea situații neprevăzute care pot determina partenerul de misiune să solicite implicarea personalului cu experiență adecvată, în plus față de cei desemnați inițial sau care sunt puși la dispoziția partenerului.
- A9. Echilibrul relativ al eforturilor echipei misiunii de a respecta cerințele prezentului ISA (adică, între implementarea răspunsurilor firmei și conceperea și implementarea răspunsurilor specifice misiunii, dincolo de cele stabilite în politicile sau procedurile firmei) poate varia. De exemplu, firma poate concepe un program de audit care să fie utilizat în circumstanțe care sunt aplicabile misiunii de audit (de exemplu, un program de audit specific sectorului de activitate). În afară de identificarea momentului și a amplitudinii procedurilor care urmează să fie efectuate, poate fi puțin sau deloc nevoie să fie adăugate proceduri suplimentare de audit la programul de audit la nivelul misiunii. Alternativ, acțiunile echipei misiunii în conformitate cu cerințele privind efectuarea misiunii din prezentul ISA se pot concentra mai mult pe conceperea și implementarea răspunsurilor la nivelul misiunii pentru a face

15 ISA 200 impune auditorului să exercite raționamentul profesional în planificarea și efectuarea unui audit al situațiilor financiare.

față naturii și circumstanțelor specifice ale misiunii (de exemplu, planificarea și realizarea procedurilor pentru abordarea riscurilor de denaturare semnificativă neprevăzută de programele de audit ale firmei).

- A10. De obicei, echipa misiunii poate depinde de politicile sau procedurile firmei în conformitate cu cerințele prezentului ISA, cu excepția cazului în care:
- Cunoștințele sau experiența practică a echipei misiunii indică faptul că politicile sau procedurile firmei nu vor trata în mod eficient natura și circumstanțele misiunii sau
 - Informațiile furnizate de firmă sau de alte părți, despre eficiența unor astfel de politici sau proceduri sugerează altfel (de exemplu, informațiile furnizate de activitățile de monitorizare ale firmei, inspecții externe sau alte surse relevante, indică faptul că politicile sau procedurile firmei nu funcționează eficient).
- A11. Dacă partenerul de misiune află (inclusiv prin informarea din partea altor membri ai echipei de misiune) că răspunsurile firmei la riscurile de calitate sunt ineficiente în contextul misiunii specifice sau partenerul de misiune nu se poate baza pe politicile sau procedurile firmei, partenerul de misiune comunică prompt astfel de informații firmei, în conformitate cu punctul 39 (c), deoarece astfel de informații sunt relevante pentru procesul de monitorizare și remediere al firmei. De exemplu, dacă un membru al echipei misiunii identifică că un program informatic de audit prezintă o deficiență de securitate, comunicarea în timp util a unor astfel de informații către personalul adecvat permite firmei să ia măsuri pentru actualizarea și reemiterea programului de audit. A se vedea, de asemenea, punctul A70 în ceea ce privește resursele suficiente și adecvate.

Informații relevante pentru managementul calității la nivelul misiunii (A se vedea punctul 6)

- A12. Respectarea cerințelor din alte ISA-uri poate furniza informații relevante pentru managementul calității la nivelul misiunii. De exemplu, înțelegerea entității și a mediului acesteia care trebuie obținută în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019)¹⁶ oferă informații care pot fi relevante pentru conformitatea cu cerințele prezentului ISA. Astfel de informații pot fi relevante pentru a determina:
- Natura resurselor care trebuie utilizate în anumite domenii de audit, cum ar fi utilizarea unor membri ai echipei care au experiența adecvată pentru zonele cu risc ridicat sau implicarea experților pentru a trata aspecte complexe,
 - Cantitatea de resurse care trebuie alocate unor zone de audit specifice, cum ar fi numărul de membri ai echipei desemnați să participe la realizarea inventarului fizic în locații diferite,

¹⁶ ISA 315 (Revizuit 219), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*.

- Natura, plasarea în timp și amplexarea revizuirii muncii efectuate de membrii echipei pe baza riscurilor de denaturare semnificativă evaluate sau
- Alocarea orelor de audit bugetate, inclusiv alocarea de mai mult timp, și timpul membrilor echipei misiunii care au mai multă experiență în acele domenii în care există mai multe riscuri de denaturare semnificativă sau unde riscurile identificate sunt evaluate ca fiind mai mari.

Adaptabilitate (A se vedea punctele 2, 8)

- A13. Într-o firmă mică, prin politicile sau procedurile firmei se poate desemna un partener de misiune, în numele firmei, care să conceapă multe dintre răspunsurile la riscurile de calitate ale firmei, deoarece acest lucru poate reprezenta o abordare mai eficientă pentru conceperea și implementarea răspunsurilor ca parte a sistemului de management al calității din cadrul firmei. În plus, politicile sau procedurile unei firme mici pot fi mai puțin formale. De exemplu, într-o firmă foarte mică, cu un număr relativ redus de misiuni de audit, firma poate determina că nu este necesar să se stabilească un sistem la nivel de firmă pentru a monitoriza independența ei, mai degrabă, independența va fi monitorizată la nivel individual al misiunii de către partenerul de misiune.
- A14. Cerințele legate de coordonarea, supervizarea și revizuirea activității altor membri ai echipei de misiune sunt relevante numai dacă există alți membri ai echipei de misiune în afară de partenerul de misiune.

Definiții

Echipa misiunii (A se vedea punctul 12 (d))

- A15. Echipa misiunii poate fi organizată în diverse moduri. De exemplu, membrii echipei misiunii pot fi localizați împreună sau în diferite locații geografice și pot fi organizați în grupuri în funcție de activitatea pe care o desfășoară. Indiferent de modul în care este organizată echipa misiunii, orice persoană care efectuează proceduri de audit¹⁷ într-o misiune de audit este membru al echipei misiunii.
- A16. Definiția unei echipe a misiunii se concentrează asupra persoanelor care efectuează proceduri de audit în cadrul misiunii de audit. Probele de audit, care sunt necesare pentru a sprijini opinia și raportul auditorului, sunt obținute, în principal, din procedurile de audit efectuate pe parcursul auditului.¹⁸ Procedurile de audit cuprind proceduri de evaluare a riscurilor¹⁹ și proceduri suplimentare de audit.²⁰ Așa cum se explică în ISA 500, procedurile de audit includ inspecția, observarea, confirmarea, recalcularea, reefectuarea, procedurile analitice și interviuarea, adesea efectuate într-o anumită combinație.²¹

17 ISA 500, *Probe de audit*, punctul A10.

18 ISA 200, punctul A30.

19 ISA 315 (Revizuit în 2019) include cerințe legate de procedurile de evaluare a riscurilor.

20 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*, include cerințe legate de procedurile de audit suplimentare, inclusiv teste ale controalelor și proceduri de fond.

21 ISA 500, punctele A14-A25.

Alte ISA pot include, de asemenea, proceduri specifice pentru a obține probe de audit, de exemplu, ISA 520.²²

A17. Echipele misiunii includ personal și pot include, de asemenea, alte persoane care efectuează proceduri de audit care provin din:

- (a) O firmă din rețea sau
- (b) O firmă care nu este o firmă din rețea sau un alt furnizor de servicii.²³

De exemplu, o persoană din altă firmă poate efectua proceduri de audit asupra unor informații financiare ale unei componente dintr-o misiune de audit de grup, poate participa la o inventariere fizică sau poate inspecta activele fizice fixe într-o locație îndepărtată.

A18. Echipele misiunii pot include, de asemenea, persoane din centrele de furnizare de servicii care efectuează proceduri de audit. De exemplu, se poate stabili că sarcinile specifice care sunt de natură repetitivă sau specializată vor fi realizate de un grup de angajați calificați corespunzător și, prin urmare, echipa misiunii va include astfel de persoane. Centrele de livrare a serviciilor pot fi stabilite de către firmă, rețea sau de către alte firme, structuri sau organizații din cadrul aceleiași rețele. De exemplu, poate fi utilizată o funcție centralizată pentru a facilita procedurile de confirmare externă.

A19. Echipele misiunii pot include persoane cu experiență într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit care efectuează proceduri de audit asupra misiunii de audit, de exemplu, persoane cu experiență în contabilizarea impozitelor pe venit sau în analizarea informațiilor complexe generate de instrumente și tehnici automate cu scopul de a identifica relații neobișnuite sau neașteptate. O persoană nu este membru al echipei misiunii dacă implicarea persoanei respective în misiune se limitează la consultări. Consultările sunt tratate la punctele 35 și A99–A102.

A20. Dacă misiunea de audit face obiectul unei revizuri a calității misiunii, partenerul de revizuire a calității misiunii, și orice alte persoane care efectuează revizuirea calității misiunii, nu sunt membri ai echipei misiunii. Astfel de persoane pot face obiectul unor cerințe specifice legate de independență.

A21. Un auditor intern care oferă asistență directă și un expert extern al auditorului a cărui activitate este utilizată în misiune nu sunt membri ai echipei misiunii. ISA 610 (Revizuit în 2013) și ISA 620 furnizează cerințe și îndrumări pentru auditor atunci când apelează la munca auditorilor interni în calitate de asistență directă sau, respectiv, când apelează la munca unui expert extern. Conformitatea cu aceste ISA-uri impune ca auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la munca efectuată de un auditor intern care oferă asistență directă și să efectueze proceduri de audit cu privire la activitatea unui expert al auditorului.

22 ISA 520, *Proceduri analitice*.

23 ISQM 1, punctul 16(v).

Responsabilitățile partenerului de misiune (A se vedea punctele 9, 12 (d))

A22. Atunci când prezentul ISA stipulează în mod expres ca o cerință sau o responsabilitate să fie îndeplinită de partenerul de misiune, partenerul de misiune poate avea nevoie să obțină informații de la firmă sau de la alți membri ai echipei misiunii pentru a îndeplini cerința (de exemplu, informații pentru a lua decizia sau a face raționamentul necesar). De exemplu, partenerului de misiune i se cere să determine dacă membrii echipei misiunii au, în mod colectiv, competența și capacitățile corespunzătoare pentru a efectua misiunea de audit. Pentru a evalua gradul de adecvare al competenței și capacităților echipei misiunii, partenerul de misiune poate fi nevoit să utilizeze informații compilate de către echipa misiunii sau din sistemul de management al calității din cadrul firmei.

Aplicarea politicilor sau procedurilor firmei de către membrii echipei misiunii (A se vedea punctele 9, 12 (d), 17)

A23. În contextul sistemului de management al calității al firmei, membrii echipei misiunii din cadrul firmei sunt responsabili pentru implementarea politicilor sau procedurilor firmei care sunt aplicabile misiunii de audit. Având în vedere că membrii echipei misiunii dintr-o altă firmă nu sunt nici parteneri, nici angajați ai firmei partenerului de misiune, este posibil să nu facă obiectul sistemului de management al calității din cadrul firmei sau politicilor sau procedurilor acesteia. În plus, politicile sau procedurile unei alte firme pot să nu fie similare cu cele ale firmei partenerului de misiune. De exemplu, politicile sau procedurile privind coordonarea, supervizarea și revizuirea pot fi diferite, în special atunci când cealaltă firmă se află într-o jurisdicție cu un sistem juridic, limbă sau cultură diferită de cea a firmei partenerului de misiune. În consecință, dacă echipa misiunii include persoane care provin dintr-o altă firmă, este posibil să fie necesar ca firma sau partenerul de misiune să ia anumite măsuri pentru a implementa politici sau proceduri ale firmei cu privire la activitatea acelor persoane.

A24. Mai exact, politicile sau procedurile firmei pot solicita firmei sau partenerului de misiune să ia măsuri diferite de cele aplicabile personalului atunci când se înțelege măsura în care o persoană din altă firmă:

- Deține competența și capacitățile corespunzătoare pentru a efectua misiunea de audit. De exemplu, persoana respectivă nu ar face obiectul proceselor de recrutare și instruire ale firmei și, prin urmare, politicile sau procedurile firmei pot prevedea că această analiză poate fi realizată prin alte acțiuni, cum ar fi obținerea de informații de la cealaltă firmă sau de la un organism de autorizare sau înregistrare. Punctele 19 și A38 din ISA 600 conțin îndrumări cu privire la obținerea unei înțelegeri asupra competenței și capacităților auditorilor componente.
- Înțelege cerințele etice care sunt relevante pentru misiunea de audit de grup. De exemplu, persoana respectivă nu ar face obiectul instruirii în cadrul firmei în ceea ce privește politicile sau procedurile firmei vizavi

de cerințele etice relevante. Politicile sau procedurile firmei pot stipula că această înțelegere este obținută prin alte acțiuni, cum ar fi furnizarea către persoana respectivă a unor informații, manuale sau ghiduri care conțin prevederile cerințelor etice relevante, aplicabile misiunii de audit.

- Va confirma independența. De exemplu, este posibil ca persoanele care nu fac parte din personal să nu poată completa declarații de independență direct în sistemele de independență ale firmei. Politicile sau procedurile firmei pot prevedea că astfel de persoane pot furniza dovezi ale independenței lor în raport cu misiunea de audit în alte moduri, cum ar fi o confirmare scrisă.

A25. Atunci când politicile sau procedurile firmei impun ca, în anumite circumstanțe, să fie întreprinse activități specifice (de exemplu, consultări pe o anumită problemă), poate fi necesar ca politicile sau procedurile aferente ale firmei să fie comunicate persoanelor care nu fac parte din personal. Astfel de persoane pot, ulterior, să sesizeze partenerul de misiune dacă apare respectiva situație, iar acest lucru îi permite partenerului de misiune să respecte politicile sau procedurile firmei. De exemplu, într-o misiune de audit de grup, dacă un auditor al componentei efectuează proceduri de audit cu privire la informațiile financiare ale unei componente și identifică un aspect dificil sau controversat care este relevant pentru situațiile financiare ale grupului și care face obiectul consultărilor²⁵ în conformitate cu politicile sau procedurile auditorului grupului, auditorul componentei poate sesiza echipa misiunii din grup despre această situație.

Firma (A se vedea punctul 12 (e))

A26. Definiția termenului „firmă” în cerințele etice relevante poate diferi de cea stabilită în prezentul ISA.

„Rețea” și „firmă din rețea” (A se vedea punctul 12(f)–(g))

A27. Definițiile de „rețea” sau „firmă din rețea” cuprinse în cerințele etice relevante pot diferi de cele stabilite în prezentul ISA. Codul IESBA oferă, de asemenea, îndrumări în legătură cu termenii „rețea” și „firmă din rețea”. Rețelele și celelalte firme din rețea pot fi structurate în diverse moduri și sunt în toate cazurile externe firmei. Prevederile prezentului ISA referitoare la rețele se aplică și oricăror structuri sau organizații care nu fac parte din firmă, dar care există în cadrul rețelei.

Responsabilitățile conducerii privind managementul și calitatea auditurilor (A se vedea punctele 13-15)

Asumarea responsabilității generale cu privire la managementul și obținerea calității

A28. ISQM 1 impune ca firma să stabilească obiective de calitate care vizează guvernanta și conducerea firmei ce sprijină conceperea, implementarea și

25 A se vedea punctul 35.

funcționarea sistemului de management al calității. Responsabilitatea partenerului de misiune vizavi de managementul și obținerea calității este susținută de o cultură fermă care demonstrează angajamentul față de calitate. Atunci când tratează cerințele de la punctele 13 și 14 din prezentul ISA, partenerul de misiune poate comunica direct cu alți membri ai echipei misiunii și poate consolida această comunicare prin conduita și acțiunile sale (de exemplu, prin forța exemplului). O cultură care demonstrează angajamentul față de calitate este modelată și consolidată în continuare de către membrii echipei misiunii, pe măsură ce aceștia demonstrează conduitele așteptate pe parcursul realizării misiunii.

Adaptabilitate

A29. Natura și amploarea acțiunilor partenerului de misiune prin care demonstrează angajamentul firmei față de calitate pot depinde de o varietate de factori, inclusiv de dimensiunea, structura, distribuția geografică și complexitatea firmei și a echipei misiunii, precum și natura și circumstanțele misiunii de audit. În cazul unei echipe a misiunii mai reduse, cu puțini membri ai echipei, influențarea culturii planificate prin interacțiune directă și conduită poate fi suficientă, în timp ce, în cazul unei echipe a misiunii mai mari, care este împărțită în mai multe locații, pot fi necesare comunicări mai formale.

Implicarea suficientă și adecvată

A30. O implicare suficientă și adecvată pe parcursul misiunii de audit poate fi demonstrată de către partenerul de misiune în diverse moduri, inclusiv prin:

- Asumarea responsabilității vizavi de natura, plasarea în timp și amploarea conducerii și supervizării membrilor echipei misiunii, precum și pentru revizuirea activității acestora în conformitate cu cerințele prezentului ISA și
- Varierea naturii, plasării în timp și amplitudinii unei astfel de conduceri, supervizări și revizurii în contextul naturii și circumstanțelor misiunii.

Comunicare

A31. Comunicarea este mijlocul prin care echipa misiunii împărtășește informații relevante, în timp util, pentru a se conforma cu cerințele prezentului ISA, contribuind, astfel, la obținerea calității misiunii de audit. Comunicarea poate avea loc între doi sau mai mulți membri ai echipei misiunii, ori cu:

- (a) Firma, (de exemplu, persoane care desfășoară activități în cadrul sistemului de management al calității din cadrul firmei, inclusiv cei cărora li s-a atribuit responsabilitatea finală sau operațională pentru sistemul de management al calității al firmei),
- (b) Alte persoane implicate în audit (de exemplu, auditori interni care oferă asistență directă²⁶ sau expertul extern al unui auditor²⁷) și

26 A se vedea ISA 610 (Revizuit în 2013), punctul A41.

27 A se vedea ISA 620, punctele 11(c) și A30.

- (c) Părți care sunt externe firmei (de exemplu, conducerea, persoanele responsabile cu guvernanta sau autoritățile de reglementare).

A32. Natura și circumstanțele misiunii de audit pot afecta deciziile partenerului de misiune cu privire la mijloacele adecvate de comunicare eficientă cu membrii echipei misiunii. De exemplu, pentru a sprijini coordonarea, supervizarea și revizuirea corespunzătoare, firma poate utiliza aplicații IT pentru a facilita comunicarea dintre membrii echipei misiunii atunci când aceștia desfășoară activități în diferite locații geografice.

Scepticismul profesional (A se vedea punctul 7)

A33. Partenerul de misiune este responsabil să evidențieze cât de important este ca fiecare membru al echipei misiunii să-și exercite scepticismul profesional pe parcursul misiunii de audit. Condițiile inerente anumitor misiuni de audit pot genera presiuni asupra echipei misiunii, presiuni ce pot împiedica exercitarea adecvată a scepticismului profesional atunci când se elaborează și se realizează proceduri de audit și se evaluează probele de audit. În consecință, atunci când elaborează strategia generală de audit în conformitate cu ISA 300, echipa misiunii poate fi nevoită să analizeze dacă astfel de condiții există în misiunea de audit și, dacă da, ce acțiuni ar trebui să întreprindă firma sau echipa misiunii pentru a atenua astfel de obstacole.

A34. Obstacolele în calea exercitării scepticismului profesional la nivelul misiunii pot include, fără a se limita la:

- Constrângeri bugetare, care pot descuraja folosirea unor resurse suficient de experimentate sau calificate din punct de vedere tehnic, inclusiv a experților, resurse necesare pentru auditurile entităților în care se impun expertize tehnice sau competențe specializate pentru a înțelege, evalua și trata eficient riscurile și pentru o interogare informată a conducerii.
- Termene limită strânse, care pot afecta negativ comportamentul celor care desfășoară activitatea, precum și al celor care conduc, supervisează și revizuiesc. De exemplu, presiunile externe legate de timp pot conduce la restricții în analizarea eficientă a informațiilor complexe.
- Lipsa de cooperare sau presiuni nejustificate impuse de conducere, care pot afecta negativ capacitatea echipei misiunii de a rezolva probleme complexe sau controversate.
- Înțelegerea insuficientă a entității și a mediului acesteia, a sistemului său de control intern și a cadrului de raportare financiară aplicabil, ceea ce poate limita capacitatea echipei misiunii de a emite raționamente adecvate și de a face o investigare informată asupra afirmațiilor conducerii.
- Dificultăți în obținerea accesului la evidențe, facilități, anumiți angajați, clienți, vânzători sau alte părți, care pot determina echipa misiunii să facă o selecție subiectivă a surselor probelor de audit și să caute probe de audit din surse care sunt mai ușor accesibile.

- Încredere excesivă în instrumente și tehnici automatizate, ceea ce poate determina echipa misiunii să nu evalueze critic probele de audit.
- A35. Subiectivismul inconștient sau conștient al auditorului poate afecta raționamentele profesionale ale echipei misiunii, inclusiv, de exemplu, la conceperea și executarea procedurilor de audit sau în evaluarea probelor de audit. Exemple de subiectivism inconștient al auditorului care pot împiedica exercitarea scepticismului profesional și, prin urmare, caracterul rezonabil al raționamentelor profesionale făcute de echipa misiunii în conformitate cu cerințele prezentului ISA, pot include:
- Subiectivism legat de disponibilitate, care este o tendință de a acorda mai multă pondere evenimentelor sau experiențelor care ne vin imediat în minte sau sunt ușor disponibile decât celor care nu sunt.
 - Subiectivism legat de confirmare, care este o tendință de a acorda mai multă pondere informațiilor care confirmă o credință existentă decât informațiilor care contrazic sau pun la îndoială acea credință.
 - Gândirea de grup, care este o tendință de a gândi sau de a lua decizii ca grup, prin care se descurajează creativitatea sau responsabilitatea individuală.
 - Subiectivism legat de excesul de încredere, care este o tendință de a supraestima propria capacitate de a face evaluări precise ale riscului sau alte judecăți sau decizii.
 - Subiectivism de reper, care este o tendință de a utiliza o informație inițială ca pe un reper față de care informațiile ulterioare sunt evaluate inadecvat.
 - Subiectivism legat de automatizare, care este o tendință de a favoriza rezultatele generate de sistemele automate, chiar și atunci când raționamentul uman sau informații contradictorii pun sub semnul întrebării dacă o astfel de ieșire este credibilă sau adecvată scopului.
- A36. Printre posibilele acțiuni pe care echipa misiunii le poate lua pentru a reduce obstacolele în calea exercitării scepticismului profesional la nivelul misiunii se pot număra:
- Menținerea vigilenței față de schimbările în natura sau circumstanțele misiunii de audit care necesită resurse suplimentare sau diferite pentru misiune și solicitarea de resurse suplimentare sau diferite de la persoanele din cadrul firmei care sunt responsabile pentru distribuirea sau alocarea resurselor misiunii.
 - Alertarea explicită a echipei misiunii cu privire la cazuri sau situații în care vulnerabilitatea la subiectivismul inconștient sau conștient al auditorului poate fi mai mare (de exemplu, domenii care implică un raționament mai extins) și evidențierea importanței solicitării de consiliere de la membrii mai experimentați ai echipei misiunii la planificarea și realizarea procedurilor de audit.

- Schimbarea componenței echipei misiunii, de exemplu, atunci când se solicită ca în misiune să fie desemnate persoane mai experimentate, cu abilități sau cunoștințe mai mari sau cu o expertiză specifică.
- Implicarea unor membri mai experimentați ai echipei misiunii atunci când se tratează cu membri ai conducerii cu care este mai dificil sau mai solicitant să se interacționeze.
- Implicarea unor membri ai echipei misiunii care dețin abilități și cunoștințe specializate sau a unui expert al auditorului pentru a asista echipa misiunii în zone complexe sau subiective ale auditului.
- Modificarea naturii, plasării în timp și amplitudinii conducerii, supervizării sau revizuirii prin implicarea unor membri mai experimentați ai echipei misiunii, a unei supravegheri mai directe, cu o frecvență mai mare sau a unor revizuirii mai aprofundate ale anumitor documente de lucru pentru:
 - Zone complexe sau subiective ale auditului,
 - Zone ce implică riscuri legate de obținerea calității în misiunea de audit,
 - Zone cu risc de fraudă și
 - Cazuri identificate sau suspectate de nerespectare a legislației sau reglementărilor.
- Setarea unor așteptări pentru ca:
 - Membrii mai puțin experimentați ai echipei misiunii să solicite consiliere frecvent și în timp util de la membrii mai experimentați ai echipei misiunii sau de la partenerul de misiune și
 - Membrii cu mai multă experiență ai echipei misiunii să fie disponibili pentru membrii mai puțin experimentați ai echipei misiunii pe parcursul misiunii de audit și să răspundă pozitiv și în timp util la întrebările acestora, la solicitările de consiliere sau asistență.
- Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea atunci când conducerea pune presiuni nejustificate sau echipa misiunii întâmpină dificultăți în obținerea accesului la înregistrări, facilități, anumiți angajați, clienți, vânzători sau alte persoane de la care pot fi obținute probe de audit.

Atribuirea de proceduri, sarcini sau acțiuni altor membri ai echipei misiunii (A se vedea punctul 15)

A37. Implicarea suficientă și adecvată pe parcursul misiunii de audit atunci când procedurile, sarcinile sau acțiunile au fost atribuite altor membri ai echipei misiunii poate fi demonstrată de către partenerul de misiune în diverse moduri, printre care:

- Informarea celor desemnați cu privire la natura responsabilităților și a autorității lor, aria de aplicare a activității care le este atribuită și obiectivele acestei activități; și furnizarea oricăror alte instrucțiuni necesare și informații relevante,
- Coordonarea și supervizarea celor desemnați,
- Revizuirea activității celor desemnați pentru a evalua concluziile la care s-a ajuns, în plus față de cerințele de la punctele 29-34.

Cerințe etice relevante, inclusiv cele legate de independență (A se vedea punctele 16-21)

Cerințe etice relevante (A se vedea punctele 1, 16-21)

- A38. ISA 200²⁸ solicită ca auditorul să respecte cerințele etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, legate de misiunile de audit ale situațiilor financiare. Cerințele etice relevante pot varia în funcție de natura și circumstanțele misiunii. De exemplu, anumite cerințe legate de independență pot fi aplicabile doar atunci când se efectuează audituri ale entităților listate. ISA 600 include cerințe și îndrumări suplimentare celor din prezentul ISA cu privire la comunicările cu auditorii componente despre cerințele etice relevante.
- A39. Pe baza naturii și circumstanțelor misiunii de audit, anumite legi, reglementări sau aspecte ale cerințelor etice relevante, cum ar fi cele referitoare la nerespectarea legilor sau reglementărilor, pot fi relevante pentru misiune, de exemplu legile sau reglementările care tratează spălarea de bani, corupția sau mita.
- A40. Sistemul informațional al firmei și resursele furnizate de firmă pot ajuta echipa misiunii să înțeleagă și să îndeplinească cerințele etice relevante aplicabile naturii și circumstanțelor misiunii de audit. De exemplu, firma poate:
- Comunica cerințele legate de independență echipelor misiunii,
 - Oferi instruire pentru echipele misiunii cu privire la cerințele etice relevante,
 - Stabili manuale și ghiduri (adică, resurse intelectuale) care să conțină prevederile cerințelor etice și îndrumări cu privire la modul în care acestea sunt aplicate asupra naturii și circumstanțelor firmei și misiunilor acesteia.
 - Atribui personal care să gestioneze și să monitorizeze conformitatea cu cerințele etice relevante (de exemplu, ISQM 1 impune ca firma să obțină, cel puțin anual, o confirmare documentată a conformității cu cerințele legate de independență de la tot personalul care trebuie să fie independent conform cerințelor etice relevante) sau poate oferi consultanță vizavi de aspecte legate de cerințele etice relevante.
 - Stabili politici sau proceduri pentru ca membrii echipei misiunii să comunice informații relevante și credibile părților adecvate din cadrul

28 ISA 200, punctele 14 și A16-A19.

firmei sau partenerului de misiune, cum ar fi politici sau proceduri pentru echipele misiunii pentru a:

- Comunica informațiile despre misiunile clienților și aria de aplicare a serviciilor, inclusiv serviciile care nu sunt de asigurare, pentru a permite firmei să identifice amenințările la adresa independenței pe parcursul misiunii și în perioada acoperită de subiectul în cauză.
- Comunica circumstanțele și relațiile care pot genera o amenințare la adresa independenței, astfel încât firma să poată evalua dacă o astfel de amenințare are un nivel acceptabil și, dacă nu, să trateze amenințarea eliminând-o sau reducând-o la un nivel acceptabil.
- Comunica cu promptitudine orice încălcări ale cerințelor etice relevante, inclusiv cele legate de independență.

A41. Partenerul de misiune poate lua în considerare informațiile, comunicările și resursele descrise la punctul A40 atunci când stabilește dacă partenerul de misiune se poate baza pe politicile sau procedurile firmei în conformitate cu cerințele etice relevante.

A42. Comunicarea deschisă și solidă între membrii echipei misiunii cu privire la cerințele etice relevante poate, de asemenea, ajuta la:

- Atragerea atenției membrilor echipei misiunii asupra cerințelor etice relevante care pot avea o importanță deosebită pentru misiunea de audit și
- Informarea partenerului de misiune cu privire la aspectele relevante pentru înțelegerea și respectarea de către echipa misiunii a cerințelor etice relevante și a politicilor sau procedurilor aferente ale firmei.

Identificarea și evaluarea amenințărilor la adresa conformității cu cerințele etice relevante (A se vedea punctele 17-18)

A43. În conformitate cu ISQM 1, măsurile firmei pentru a trata riscurile privind calitatea, aferente cerințelor etice relevante, inclusiv cele legate de independența membrilor echipei misiunii, includ politici sau proceduri pentru identificarea, evaluarea și tratarea amenințărilor la adresa conformității cu cerințele etice relevante.

A44. Cerințele etice relevante pot conține prevederi privind identificarea și evaluarea amenințărilor și modul în care acestea trebuie tratate. De exemplu, Codul IESBA explică că o amenințare de interes propriu la adresa respectării principiului fundamental al competenței profesionale și al atenției cuvenite poate apărea dacă onorariul cotelat pentru o misiune de audit este atât de mic încât ar putea fi dificil să se realizeze misiunea în conformitate cu standarde profesionale.²⁹

²⁹ Codul IESBA, punctul 330.3 A2.

Încălcări ale cerințelor etice relevante (A se vedea punctul 19)

A45. În conformitate cu ISQM 1, firma trebuie să stabilească politici sau proceduri pentru identificarea, comunicarea, evaluarea și raportarea oricăror încălcări ale cerințelor etice relevante și să răspundă în mod corespunzător, în timp util, la cauzele și consecințele încălcărilor.

Luarea măsurilor adecvate (A se vedea punctul 20)

A46. Măsurile adecvate pot include, de exemplu:

- Respectarea politicilor sau procedurilor firmei legate de încălcarea cerințelor etice relevante, inclusiv comunicarea sau consultarea cu persoanele adecvate pentru a se asigura că sunt luate măsurile adecvate, inclusiv, după caz, măsura/măsurile disciplinară(e).
- Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta.
- Comunicarea cu autoritățile de reglementare sau organismele profesionale. În anumite situații, comunicarea cu autoritățile de reglementare poate fi impusă prin lege sau reglementări.
- Apelarea la consiliere juridică.
- Retragerea din misiunea de audit, atunci când retragerea este posibilă în conformitate cu legea sau reglementările în vigoare.

Înainte de datarea raportului auditorului (A se vedea punctul 21)

A47. ISA 700 (Revizuit) impune ca raportul auditorului să includă o declarație conform căreia auditorul este independent de entitate în conformitate cu cerințele etice relevante referitoare la audit și că auditorul și-a îndeplinit celelalte responsabilități etice în conformitate cu aceste cerințe.³⁰ Efectuarea procedurilor impuse de punctele 16-21 din prezentul ISA oferă baza acestor declarații în raportul auditorului.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A48. Măsurile statutare pot oferi măsuri de protecție pentru independența auditorilor din sectorul public. Cu toate acestea, auditorii din sectorul public sau firmele de audit care efectuează audituri în sectorul public în numele auditorului statutar pot, în funcție de termenii mandatului dintr-o anumită jurisdicție, să fie nevoiți să își adapteze abordarea pentru a promova conformitatea cu punctul 16. Aceasta poate include, atunci când mandatul auditorului din sectorul public nu permite retragerea din misiunea de audit, prezentarea de informații printr-un raport public cu privire la circumstanțe apărute care, dacă ar fi în sectorul privat, l-ar determina pe auditor să se retragă.

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit (A se vedea punctele 22-24)

A49. ISQM 1 impune firmei să stabilească obiective de calitate care tratează acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și misiunile specifice.

³⁰ ISA 700 (Revizuit), punctul 28(c).

A50. Informații precum cele de mai jos ajută partenerul de misiune la determinarea măsurii în care concluziile obținute cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit sunt adecvate:

- Integritatea și valorile etice ale proprietarilor principali, ale persoanelor-cheie din conducere și ale persoanelor responsabile cu guvernanta entității,
- Dacă sunt disponibile resurse suficiente și adecvate pentru efectuarea misiunii,
- Dacă persoanele responsabile cu guvernanta și conducerea au luat la cunoștință responsabilitățile lor legate de misiune,
- Dacă echipa misiunii are competența și capacitățile necesare pentru a desfășura misiunea de audit, inclusiv suficient timp,
- Dacă aspectele semnificative care au apărut pe parcursul misiunii de audit actuale sau anterioare au implicații asupra continuării misiunii.

A51. Conform ISQM 1, pentru deciziile legate de acceptare și continuare, firma trebuie să emită judecăți cu privire la capacitatea firmei de a efectua misiunea în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare în vigoare. Partenerul de misiune poate utiliza informațiile avute în vedere de firmă în acest sens pentru a determina dacă concluziile la care s-a ajuns cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și misiunilor de audit sunt adecvate. Dacă partenerul de misiune este reticent cu privire la caracterul adecvat al concluziilor la care s-a ajuns, partenerul de misiune poate discuta baza acestor concluzii cu cei implicați în procesul de acceptare și continuare.

A52. Dacă partenerul de misiune este implicat direct pe parcursul procesului de acceptare și continuare al firmei, partenerul de misiune va cunoaște informațiile obținute sau utilizate de firmă pentru a ajunge la concluziile aferente. O astfel de implicare directă poate oferi și o bază pentru ca partenerul de misiune să determine dacă politicile sau procedurile firmei au fost respectate și concluziile la care s-a ajuns sunt adecvate.

A53. Informațiile obținute pe parcursul procesului de acceptare și continuare pot ajuta partenerul de misiune să respecte cerințele prezentului ISA și să ia decizii informate cu privire la măsurile ulterioare adecvate. Astfel de informații pot include:

- Informații despre dimensiunea, complexitatea și natura entității, inclusiv dacă este un audit de grup, sectorul de activitate în care operează și cadrul de raportare financiară aplicabil,
- Calendarul de raportare al entității, cum ar fi în etapele intermediare și finale,
- În ceea ce privește auditerile de grup, natura relațiilor de control dintre societatea-mamă și componentele acesteia și

- Dacă au existat schimbări în entitate sau în sectorul de activitate de la misiunea anterioară de audit care pot afecta natura resurselor necesare, precum și modul în care va fi condusă, supervizată și revizuită activitatea echipei misiunii.
- A54. Informațiile obținute în timpul acceptării și continuării misiunii pot fi, de asemenea, relevante în conformitate cu cerințele altor ISA, precum și cu prezentul ISA, de exemplu în ceea ce privește:
- Stabilirea unei înțelegeri a termenilor misiunii de audit, așa cum impune ISA 210,³¹
 - Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, ca urmare a erorii sau fraudei, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019) și ISA 240,³²
 - Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediului acestora, în cazul unui audit al situațiilor financiare ale grupului în conformitate cu ISA 600 și coordonarea, supervizarea și revizuirea activității auditorilor componentei,
 - Determinarea măsurii în care și a modului de implicare a unui expert al auditorului în conformitate cu ISA 620 și
 - Structura de guvernare a entității în conformitate cu ISA 260 (Revizuit)³³ și ISA 265.
- A55. Legile, reglementările sau cerințele etice relevante ar putea impune auditorului ca, înainte de acceptarea misiunii, să îi solicite auditorului precedent toate informațiile cunoscute referitoare la orice fapte sau circumstanțe care în opinia auditorului precedent trebuie să fie cunoscute de auditorul succesiv înainte ca acesta să decidă dacă va accepta sau nu misiunea. În anumite circumstanțe, auditorul succesiv propus îi poate solicita auditorului precedent să îi furnizeze informații referitoare la neconformitățile identificate sau suspectate cu legislația și reglementările. De exemplu, în cazul în care auditorul precedent s-a retras din misiune ca urmare a neconformităților identificate sau suspectate cu legislația și reglementările, Codul IESBA impune auditorului precedent să furnizeze, la solicitarea unui auditor succesiv propus, toate informațiile despre astfel de fapte și alte informații referitoare la astfel de neconformități care în opinia auditorului precedent trebuie să fie cunoscute de către auditorul succesiv propus înainte ca acesta să decidă dacă va accepta sau nu misiunea de audit.
- A56. În circumstanțe în care firma este obligată prin lege sau reglementări să accepte sau să continue o misiune de audit, partenerul de misiune poate lua în considerare informațiile obținute de firmă cu privire la natura și circumstanțele misiunii.

31 ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 9.

32 ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*.

33 ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*.

A57. În luarea unei decizii cu privire la măsurile necesare, partenerul de misiune și firma pot concluziona că este adecvat să se continue misiunea de audit și, dacă da, să determine ce pași suplimentari sunt necesari la nivelul misiunii (de exemplu, alocarea mai multor angajați sau a unui personal cu experiență de specialitate). Dacă partenerul de misiune este în continuare îngrijorat sau nu este convins că problema a fost tratată în mod corespunzător, pot fi aplicabile politicile sau procedurile firmei pentru soluționarea divergențelor de opinie.

Considerente specifice entităților din sectorul public (A se vedea punctele 22-24)

A58. În sectorul public, auditorii pot fi desemnați conform procedurilor statutare, iar auditorul din sectorul public poate să nu fie nevoit să stabilească toate politicile sau procedurile privind acceptarea și continuarea misiunilor de audit. Cu toate acestea, cerințele și considerentele cu privire la acceptarea și continuarea relației cu clientul și a misiunilor, așa cum sunt prezentate la punctele 22-24 și A49-A57, pot fi valoroase pentru auditorii din sectorul public în efectuarea de evaluări ale riscului și în îndeplinirea responsabilităților de raportare.

Resursele misiunii (A se vedea punctele 25-28)

A59. În conformitate cu ISQM 1, resursele alocate sau puse la dispoziție de către firmă pentru a susține efectuarea misiunilor de audit includ:

- Resurse umane,
- Resurse tehnologice și
- Resurse intelectuale.

A60. Resursele pentru o misiune de audit sunt alocate sau puse la dispoziție în primul rând de către firmă, deși pot exista circumstanțe în care echipa misiunii obține direct resurse pentru misiunea de audit. De exemplu, acesta poate fi cazul când un auditor al componentei este obligat prin statut, reglementări sau dintr-un alt motiv să exprime o opinie de audit asupra situațiilor financiare ale unei componente, iar auditorul componentei este, de asemenea, numit de conducerea componentei pentru a efectua proceduri de audit în numele echipei misiunii la nivelul grupului.³⁵ În astfel de situații, politicile sau procedurile firmei pot solicita partenerului de misiune să ia diverse măsuri, cum ar fi solicitarea de informații de la auditorul componentei, pentru a determina dacă sunt alocate sau puse la dispoziție resurse suficiente și adecvate.

A61. O informație relevantă pe care partenerul misiunii o poate avea în vedere, în conformitate cu cerințele de la punctele 25 și 26, poate fi dacă resursele alocate sau puse la dispoziție echipei misiunii permit îndeplinirea cerințelor etice relevante, inclusiv a principiilor etice precum competența profesională și atenția cuvenită.

Resurse umane

A62. Resursele umane includ membri ai echipei misiunii (A se vedea, de asemenea, punctele A5, A15–A21) și, acolo unde este cazul, un expert extern al

³⁵ ISA 600, punctul 3.

auditorului și persoane din cadrul funcției de audit intern a entității care furnizează asistență directă în audit.

Resurse tehnologice

- A63. Utilizarea resurselor tehnologice în cadrul misiunii de audit poate ajuta auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate. Instrumentele tehnologice pot permite auditorului să gestioneze mai eficient și mai eficace auditul. Instrumentele tehnologice pot permite, de asemenea, auditorului să evalueze mai ușor volume mari de date, de exemplu pentru a oferi perspective mai ample, a identifica tendințe neobișnuite sau a pune sub semnul întrebării într-un mod mai eficient afirmațiile conducerii, ceea ce sporește capacitatea auditorului de a-și exercita scepticismul profesional. Instrumentele tehnologice pot fi, de asemenea, utilizate pentru a conduce întâlniri și pentru a oferi instrumente de comunicare echipei misiunii. Utilizarea necorespunzătoare a unor astfel de resurse tehnologice poate, totuși, să crească riscul de dependență excesivă față de informațiile produse în scopul luării deciziilor sau poate genera amenințări la adresa respectării cerințelor etice relevante, de exemplu, cerințe legate de confidențialitate.
- A64. Politicile sau procedurile firmei pot include considerente sau responsabilități necesare pentru echipa misiunii atunci când utilizează instrumente tehnologice aprobate de firmă pentru a efectua proceduri de audit și pot necesita implicarea unor persoane cu abilități sau experiență de specialitate la evaluarea sau analizarea rezultatelor.
- A65. Atunci când partenerul de misiune solicită persoanelor dintr-o altă firmă să utilizeze instrumente și tehnici automatizate specifice atunci când efectuează proceduri de audit, comunicarea cu acele persoane poate indica faptul că utilizarea acestor instrumente și tehnici automatizate trebuie să respecte instrucțiunile echipei misiunii.
- A66. Politicile sau procedurile firmei pot interzice în mod specific utilizarea anumitor aplicații IT sau opțiuni ale aplicațiilor IT (de exemplu, programe informatice care nu au fost încă aprobate în mod special pentru utilizare de către firmă). Alternativ, politicile sau procedurile firmei pot solicita echipei misiunii să ia anumite măsuri înainte de a utiliza o aplicație IT care nu este aprobată de firmă, pentru a determina dacă este adecvată pentru utilizare, solicitând, de exemplu, ca:
- Echipa misiunii să dețină competențele și capacitățile adecvate pentru a utiliza aplicația IT,
 - Funcționarea și siguranța aplicației IT să fie testată,
 - Documentația specifică să fie inclusă în dosarul de audit.
- A67. Partenerul de misiune poate exercita raționamentul profesional atunci când analizează dacă utilizarea unei aplicații IT în cadrul misiunii de audit este adecvată în contextul misiunii și, dacă da, modul în care aplicația IT trebuie utilizată. Factorii care pot fi luați în considerare pentru a determina dacă o

anumită aplicație IT, care nu a fost aprobată în mod special pentru utilizare de către firmă, este adecvată pentru utilizare în misiunea de audit includ măsura în care:

- Utilizarea și securitatea aplicației IT respectă politicile sau procedurile firmei.
- Aplicația IT funcționează optim.
- Personalul deține competența și capacitățile necesare pentru a utiliza aplicația IT.

Resurse intelectuale

- A68. Resursele intelectuale includ, de exemplu, metodologii de audit, instrumente de implementare, ghiduri de audit, programe model, șabloane, liste de verificare sau formulare.
- A69. Utilizarea resurselor intelectuale în cadrul misiunii de audit poate facilita aplicarea și înțelegerea consecventă a standardelor profesionale, a legilor și a reglementărilor, precum și a politicilor sau procedurilor aferente ale firmei. În acest sens, echipei misiunii i se poate cere, în conformitate cu politicile sau procedurile firmei, să utilizeze metodologia de audit a firmei, precum și instrumente și îndrumări specifice. Echipa misiunii poate avea în vedere, de asemenea, dacă utilizarea altor resurse intelectuale este adecvată și relevantă pe baza naturii și circumstanțelor misiunii, de exemplu, o metodologie specifică sectorului de activitate sau ghiduri și ajutoare de performanță aferente.

Resurse suficiente și adecvate pentru realizarea misiunii (A se vedea punctul 25)

- A70. Pentru a determina dacă resursele suficiente și adecvate pentru îndeplinirea misiunii au fost alocate sau puse la dispoziția echipei misiunii, partenerul de misiune se poate baza, de obicei, pe politicile sau procedurile aferente firmei (inclusiv resursele) așa cum este descris la punctul A6. De exemplu, pe baza informațiilor comunicate de firmă, partenerul de misiune se poate baza pe programele de dezvoltare tehnologică, implementare și mentenanță ale firmei atunci când utilizează o tehnologie aprobată de firmă pentru a efectua procedurile de audit.

Competența și capacitățile echipei misiunii (A se vedea punctul 26)

- A71. Atunci când stabilește dacă echipa misiunii deține competența și capacitățile adecvate, partenerul de misiune poate lua în considerare aspecte ce țin de echipă, cum ar fi:
- Înțelegerea și experiența practică în misiuni de audit de natură și complexitate similare, printr-o instruire și participare adecvate.
 - Înțelegerea standardelor profesionale și a cerințelor legale și de reglementare aplicabile.
 - Experiență în domenii de specialitate ale contabilității sau auditului.

- Experiență în tehnologia informației utilizate de entitate sau instrumente ori tehnici automatizate care urmează să fie utilizate de echipa misiunii în planificarea și realizarea misiunii de audit.
- Cunoașterea sectoarelor de activitate relevante în care operează entitatea auditată.
- Abilitatea de a exercita scepticismul și raționamentul profesional.
- Înțelegerea politicilor sau procedurilor firmei

A72. Auditorii interni și expertul extern al auditorului nu sunt membri ai echipei misiunii. ISA 610 (Revizuit în 2013)³⁶ și ISA 620³⁷ includ cerințe și îndrumări referitoare la evaluarea competenței și capacităților auditorilor interni și, respectiv, ale expertului extern al auditorului.

Managementul proiectului

A73. În situațiile în care există mulți membri ai echipei misiunii, de exemplu într-un audit al unei entități mai mari sau mai complexe, partenerul de misiune poate implica o persoană care are abilități sau cunoștințe specializate în managementul proiectelor, susținute de resurse tehnologice și intelectuale adecvate ale firmei. Dimpotrivă, într-un audit al unei entități mai puțin complexe, cu puțini membri ai echipei misiunii, managementul de proiect poate fi efectuat de un membru al echipei misiunii prin mijloace mai puțin formale.

A74. Tehnicile și instrumentele de management al proiectului pot ajuta echipa misiunii în managementul calității misiunii de audit, de exemplu:

- Creșterea capacității echipei misiunii de a-și exercita scepticismul profesional prin reducerea constrângerilor de buget sau de timp care, altfel, ar putea împiedica exercitarea scepticismului profesional,
- Facilitarea executării la timp a activității de audit pentru a gestiona eficient constrângerile de timp la încheierea procesului de audit, atunci când pot apărea aspecte mai dificile sau controversate,
- Monitorizarea progresului auditului în raport cu planul de audit³⁸, inclusiv finalizarea etapelor-cheie, care pot ajuta echipa misiunii să fie proactivă în identificarea necesității de a face ajustări în timp util asupra planului de audit și asupra resurselor alocate, sau
- Facilitarea comunicării între membrii echipei misiunii, de exemplu, coordonarea acordurilor cu auditorii componente și expertii auditorului.

Resurse insuficiente sau inadecvate (A se vedea punctul 27)

A75. ISQM 1 tratează angajamentul firmei față de calitate prin cultura sa care există în întreaga firmă, care recunoaște și consolidează rolul firmei în servirea interesului public prin îndeplinirea constantă a angajamentelor de calitate și

36 ISA 610 (Revizuit 2013), punctul 15.

37 ISA 620, punctul 9.

38 A se vedea ISA 300, punctul 9.

importanța calității în deciziile și acțiunile strategice ale firmei, inclusiv prioritățile financiare și operaționale ale firmei. ISQM 1 abordează, de asemenea, responsabilitățile firmei vizavi de planificarea necesarului de resurse și obținerea, alocarea sau desemnarea resurselor într-o manieră care este aliniată cu angajamentul firmei față de calitate. Cu toate acestea, în anumite situații, prioritățile financiare și operaționale ale firmei pot pune limite asupra resurselor alocate sau puse la dispoziția echipei misiunii. În astfel de cazuri, aceste limite nu depășesc responsabilitatea partenerului de misiune pentru atingerea calității la nivelul misiunii, inclusiv pentru a determina că resursele alocate sau puse la dispoziție de firmă sunt suficiente și adecvate pentru efectuarea misiunii de audit.

- A76. Într-un audit al situațiilor financiare ale grupului, atunci când există resurse insuficiente sau inadecvate legate de munca efectuată la o componentă de către un auditor al componentei, partenerul de misiune poate discuta acest aspect cu auditorul componentei, cu conducerea sau cu firma, pentru a face ca resursele suficiente și adecvate să fie disponibile.
- A77. Atunci când partenerul de misiune determină dacă sunt sau nu necesare resurse suplimentare la nivel de misiune ține de raționamentul profesional și poate fi influențat de cerințele din prezentul ISA, precum și de natura și circumstanțele misiunii de audit. Așa cum se descrie la punctul A11, în anumite circumstanțe, partenerul de misiune poate determina că răspunsurile firmei la riscurile de calitate sunt ineficiente în contextul misiunii specifice, inclusiv că unele resurse alocate sau puse la dispoziția echipei misiunii sunt insuficiente. În aceste cazuri, partenerul de misiune trebuie să ia măsurile adecvate, inclusiv să comunice aceste informații persoanelor adecvate, în conformitate cu punctele 27 și 39 (c). De exemplu, dacă un program informatic de audit furnizat de firmă nu a inclus proceduri de audit noi sau revizuite corelate cu reglementările recent emise în sectorul de activitate, comunicarea în timp util a unor astfel de informații către firmă îi permite acesteia să ia măsuri pentru a actualiza și a reemite prompt programul informatic sau să ofere o resursă alternativă care să permită echipei misiunii să se conformeze cu noile reglementări pe parcursul misiunii de audit.
- A78. Dacă resursele alocate sau puse la dispoziție sunt insuficiente sau inadecvate în circumstanțele misiunii și nu au fost puse la dispoziție resurse suplimentare sau alternative, printre acțiunile adecvate se pot număra:
- Modificarea abordării planificate cu privire la natura, plasarea în timp și amplexarea conducerii, supervizării și revizuirii (A se vedea, de asemenea, punctul A94).
 - Discutarea cu conducerea sau cu personale responsabile cu guvernanta a unei prelungiri a termenelor de raportare, atunci când o prelungire este posibilă conform legii sau reglementărilor aplicabile.
 - Respectarea politicilor sau procedurilor firmei privind soluționarea diferențelor de opinie în cazul în care partenerul de misiune nu obține resursele necesare pentru misiunea de audit.

- Respectarea politicilor sau procedurilor firmei privind retragerea din misiunea de audit, atunci când retragerea este posibilă conform legii sau reglementărilor aplicabile.

Considerente specifice entităților din sectorul public (A se vedea punctele 25-28)

A79. În sectorul public, competențe specializate pot fi necesare respectării termenilor mandatului de audit într-o jurisdicție specifică. Astfel de competențe pot presupune o înțelegere a angajamentelor de raportare aplicabile, inclusiv raportarea către legislativ sau alt organism administrativ sau în interes public. Aria de aplicare mai mare a unui audit din sectorul public poate cuprinde, de exemplu, anumite aspecte legate de auditul performanței.

Efectuarea misiunii

Adaptabilitate (A se vedea punctul 29)

A80. Atunci când un audit nu este efectuat în întregime de partenerul de misiune sau într-un audit al unei entități a cărei natură și circumstanțe sunt mai complexe, poate fi necesar ca partenerul de misiune să desemneze coordonarea, supervizarea și revizuirea altor membri ai echipei misiunii. Cu toate acestea, ca parte a responsabilității generale a partenerului de misiune pentru managementul și obținerea calității misiunii de audit și pentru a fi implicat suficient și adecvat, partenerul de misiune trebuie să determine dacă natura, plasarea în timp și amploarea conducerii, supervizării și revizuirii sunt efectuate în conformitate cu punctul 30. În astfel de situații, personalul sau membrii echipei misiunii, inclusiv auditorii componentei, pot furniza informații partenerului de misiune pentru a-i permite acestuia să facă analiza impusă la punctul 30.

Coordonare, supervizare și revizuire (A se vedea punctul 30)

A81. Conform ISQM 1, firma trebuie să stabilească un obiectiv de calitate care tratează natura, plasarea în timp și amploarea coordonării și supervizării echipelor misiunii și a revizuirii activității acestora. ISQM 1 impune, de asemenea, ca o astfel de coordonare, supervizare și revizuire să fie planificate și efectuate pe baza faptului că munca efectuată de membrii mai puțin experimentați ai echipei misiunii este coordonată, supervizată și revizuită de membrii mai experimentați ai echipei misiunii.

A82. Coordonarea și supervizarea echipei misiunii și revizuirea activității echipei misiunii reprezintă răspunsuri la nivelul firmei care sunt implementate la nivel de misiune, a căror natură, plasare în timp și amploare pot fi adaptate în continuare de partenerul de misiune în managementul calității misiunii de audit. În consecință, abordarea coordonării, supervizării și revizuirii va varia de la o misiune la alta, ținând cont de natura și circumstanțele misiunii. Abordarea va include, în general, o combinație de tratare a politicilor sau procedurilor firmei și a răspunsurilor specifice misiunii.

A83. Tratarea coordonării și supervizării membrilor echipei misiunii și a revizuirii activității acestora ajută partenerul de misiune în îndeplinirea cerințelor

prezentului ISA și să se concluzioneze că partenerul de misiune a fost implicat suficient și adecvat pe parcursul misiunii de audit, în conformitate cu prevederile de la punctul 40.

- A84. Discuțiile și comunicarea continuă între membrii echipei misiunii le permit membrilor mai puțin experimentați ai echipei misiunii să adreseze întrebări membrilor mai experimentați ai echipei misiunii (inclusiv partenerul de misiune), în timp util, asigurând o coordonare, supervizare și revizuire eficiente în conformitate cu prevederile de la punctul 30.

Coordonare

- A85. Coordonarea echipei misiunii poate implica informarea membrilor echipei misiunii cu privire la responsabilitățile lor, cum ar fi:

- Contribuția la managementul și obținerea calității la nivel de misiune prin conduita, comunicarea și acțiunile lor personale.
- Menținerea unui spirit sceptic și conștientizarea cazurilor de subiectivism inconștient sau conștient al auditorului în exercitarea scepticismului profesional, atunci când se colectează și se evaluează probe de audit (A se vedea punctul A35).
- Îndeplinirea cerințelor etice relevante.
- Responsabilitățile partenerilor respectivi, atunci când, în realizarea unei misiuni de audit, sunt implicați mai mulți parteneri.
- Responsabilitățile membrilor echipei misiunii respective de a efectua proceduri de audit și ale membrilor cu mai multă experiență ai echipei misiunii de a coordona, superviza și revizui activitatea membrilor mai puțin experimentați ai echipei misiunii.
- Înțelegerea obiectivelor lucrării care urmează să fie efectuată și a instrucțiunilor detaliate cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit planificate, așa cum sunt stabilite în strategia generală de audit și în planul de audit.
- Tratarea amenințărilor la adresa obținerii calității, precum și a răspunsului așteptat din partea echipei misiunii. De exemplu, constrângerile bugetare sau constrângerile legate de resurse nu ar trebui să îi determine pe membrii echipei misiunii să modifice procedurile de audit planificate sau să nu reușească să efectueze procedurile de audit planificate.

Supervizare

- A86. Supervizarea poate include aspecte precum:

- Urmărirea progresului misiunii de audit, care include monitorizarea:
 - Evoluției în raport cu planul de audit,
 - Măsurii în care a fost îndeplinit obiectivul activității desfășurate și

- Caracterului permanent adecvat al resurselor alocate.
- Luarea măsurilor adecvate pentru tratarea aspectelor semnificative care apar pe parcursul misiunii de audit, inclusiv, de exemplu, realocarea procedurilor de audit planificate unor membri mai experimentați ai echipei misiunii atunci când aspectele tratate sunt mai complexe decât se anticipase inițial.
- Identificarea aspectelor ce fac obiectivul consultărilor sau care trebuie analizate de către membrii mai experimentați ai echipei pe parcursul misiunii de audit.
- Oferirea de îndrumare și instruire la locul de muncă pentru a ajuta membrii echipei misiunii să dezvolte abilități sau competențe.
- Crearea unui mediu în care membrii echipei misiunii sesizează probleme fără teama unor represalii.

Revizuire

- A87. Revizuirea activității echipei misiunii ajută la emiterea concluziei că cerințele prezentului ISA au fost tratate.
- A88. Revizuirea activității echipei misiunii constă, de exemplu, în analizarea măsurii în care:
- Activitatea a fost desfășurată în conformitate cu politicile sau procedurile firmei, cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile,
 - Au fost sesizate aspecte semnificative pentru o analiză suplimentară,
 - Au avut loc consultări adecvate, iar concluziile rezultate au fost documentate și implementate,
 - Este necesar să se revizuiască natura, plasarea în timp și amplexarea activității desfășurate,
 - Activitatea desfășurată susține concluziile la care s-a ajuns și este documentată corespunzător,
 - Probele obținute sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia auditorului și
 - Obiectivele procedurilor de audit au fost îndeplinite.
- A89. Politicile sau procedurile firmei pot conține cerințe specifice cu privire la:
- Natura, plasarea în timp și amplexarea revizuirii documentației de audit,
 - Diferite tipuri de revizuire care pot fi adecvate în diferite situații (de exemplu, revizuirea fiecărui document de lucru individual sau a documentelor de lucru selectate) și

- Care membri ai echipei misiunii trebuie să efectueze diversele tipuri de revizuire.

Revizuirea de către partenerul de misiune (A se vedea punctele 30-34)

- A90. Conform prevederilor din ISA 230, partenerul de misiune documentează data și amploarea revizurii.³⁹
- A91. Revizuirea oportună a documentației de către partenerul de misiune, în stadiile corespunzătoare din decursul unei misiuni, permite rezolvarea unor aspecte semnificative la data raportului auditorului sau anterior acesteia, spre convingerea partenerului de misiune. Nu este necesar ca partenerul de misiune să revizuiască toată documentația de audit.
- A92. Partenerul de misiune își exercită raționamentul profesional în identificarea zonelor de raționament semnificativ emis de echipa misiunii. Politicile sau procedurile firmei pot specifica anumite aspecte care sunt preconizate, de obicei, să reprezinte raționamente semnificative. Raționamentele semnificative legate de misiunea de audit pot include aspecte legate de strategia generală de audit și planul de audit pentru realizarea misiunii, executarea misiunii și concluziile generale la care a ajuns echipa misiunii, de exemplu:
- Aspecte legate de planificarea misiunii, cum ar fi aspecte legate de determinarea pragului de semnificație.
 - Componenta echipei misiunii, inclusiv:
 - Personal care face uz de experiența într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit,
 - Utilizarea personalului din centrele de prestare de servicii.
 - Decizia de a implica un expert al auditorului, inclusiv decizia de a implica un expert extern.
 - Luarea în considerare de către echipa misiunii a informațiilor obținute în procesul de acceptare și continuare, precum și răspunsurile propuse ulterior acestor informații.
 - Procesul de evaluare a riscului al echipei misiunii, inclusiv situațiile în care analizarea factorilor de risc inerenți și evaluarea riscului inerent necesită un raționament semnificativ din partea echipei misiunii.
 - Analizarea de către echipa misiunii a relațiilor cu părțile afiliate și a tranzacțiilor și a prezentărilor de informații.
 - Rezultatele procedurilor efectuate de echipa misiunii în zone semnificative ale misiunii, de exemplu, concluzii cu privire la anumite estimări contabile, politici contabile sau considerații privind continuitatea activității.

³⁹ ISA 230, punctul 9(c).

- Evaluarea de către echipa misiunii a muncii efectuate de experți și concluziile rezultate.
- În cazurile unui audit de grup:
 - Strategia generală de audit de grup propusă și planul de audit de grup,
 - Deciziile cu privire la implicarea auditorilor componente, inclusiv modul în care să îi coordoneze, să îi supravegheze și să le revizuiască activitatea, inclusiv, de exemplu, atunci când există zone cu risc mai mare evaluat de denaturare semnificativă a informațiilor financiare ale unei componente și
 - Evaluarea muncii efectuate de auditorii componente și concluziile rezultate.
- Cum au fost tratate problemele care afectează strategia generală de audit și planul de audit.
- Semnificația și dispunerea denaturărilor corectate și necorectate identificate pe parcursul misiunii.
- Opinia de audit propusă și aspectele care urmează să fie comunicate în raportul auditorului, de exemplu, aspecte-cheie de audit sau un paragraf „Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității”

A93. Partenerul de misiune își exercită raționamentul profesional atunci când determină alte aspecte de revizuit, bazându-se, de exemplu, pe:

- Natura și circumstanțele misiunii de audit.
- Membrul echipei misiunii a efectuat munca.
- Probleme legate de constatările recente ale inspecțiilor.
- Cerințele politicilor sau procedurilor firmei.

Natura, plasarea în timp și amploarea

A94. Natura, plasarea în timp și amploarea coordonării, supervizării și revizuirii trebuie să fie planificate și efectuate în conformitate cu politicile sau procedurile firmei, precum și cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile. De exemplu, politicile sau procedurile firmei pot include faptul că:

- Lucrările planificate să fie efectuate la o dată intermediară trebuie să fie coordonate, supervizate și revizuite în același timp cu efectuarea procedurilor, mai degrabă decât la sfârșitul perioadei, astfel încât orice acțiune corectivă necesară să poată fi luată în timp util.
- Anumite aspecte urmează să fie revizuite de partenerul de misiune, iar firma poate specifica circumstanțele sau misiunile în cadrul cărora se așteaptă ca astfel de aspecte să fie revizuite.

Adaptabilitate

A95. Abordarea coordonării, supervizării și revizuirii poate fi adaptată, de exemplu, în funcție de:

- Experiența anterioară a membrului echipei misiunii cu entitatea și zona care urmează să fie auditată. De exemplu, dacă munca legată de sistemul informațional al entității este efectuată de același membru al echipei misiunii care a desfășurat activitatea în perioada anterioară și nu există modificări semnificative ale sistemului informațional, amploarea și frecvența coordonării și supervizării din partea membrului echipei misiunii pot fi mai reduse, iar revizuirea documentelor de lucru aferente poate fi mai puțin detaliată.
- Complexitatea misiunii de audit. De exemplu, dacă au avut loc evenimente semnificative care fac misiunea de audit mai complexă, amploarea și frecvența coordonării și supervizării din partea membrului echipei misiunii pot fi mai ample, iar revizuirea documentelor de lucru aferente poate fi mai detaliată.
- Riscurile de denaturare semnificativă evaluate. De exemplu, un risc mai mare de denaturare semnificativă evaluat poate impune o creștere corespunzătoare a amplitudinii și frecvenței coordonării și supervizării din partea membrilor echipei misiunii și o revizuire mai detaliată a activității acestora.
- Competența și capacitățile membrilor individuali ai echipei misiunii care efectuează activitatea de audit. De exemplu, membrii mai puțin experimentați ai echipei misiunii pot avea nevoie de instrucțiuni mai detaliate și interacțiuni mai frecvente sau directe, pe măsură ce munca este efectuată.
- Modul în care se așteaptă să aibă loc revizuirile muncii efectuate. De exemplu, în anumite circumstanțe, evaluările de la distanță pot să nu fie eficiente în furnizarea direcției necesare și ar putea fi necesar să fie completate de interacțiuni directe.
- Structura echipei misiunii și locația membrilor echipei misiunii. De exemplu, coordonarea și supervizarea persoanelor aflate în centrele de prestare a serviciilor și revizuirea muncii acestora pot:
 - Fi mai formalizate și mai structurate decât atunci când membrii echipei misiunii sunt toți aflați în aceeași locație, sau
 - Folosi tehnologia informației pentru a facilita comunicarea între membrii echipei misiunii.

A96. Identificarea modificărilor în circumstanțele misiunii poate justifica reevaluarea abordării planificate cu privire la natura, plasarea în timp sau amploarea coordonării, supervizării sau revizuirii. De exemplu, dacă riscul evaluat de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare crește din cauza unei

tranzacții complexe, partenerul de misiune poate fi nevoit să modifice nivelul planificat de revizuire a activității legate de aceea tranzacție.

- A97. În conformitate cu punctul 30 (b), partenerul de misiune trebuie să stabilească dacă abordarea vizavi de coordonare, supervizare și revizuire răspunde naturii și circumstanțelor misiunii de audit. De exemplu, dacă un membru mai experimentat al echipei misiunii devine indisponibil pentru a participa la supervizarea și revizuirea echipei misiunii, partenerul de misiune poate avea nevoie să extindă gradul de supervizare și revizuire a membrilor mai puțin experimentați din echipa misiunii.

Revizuirea comunicărilor către conducere, persoanele responsabile cu guvernanta sau autoritățile de reglementare (A se vedea punctul 34)

- A98. Partenerul de misiune utilizează raționamentul profesional pentru a determina ce comunicări scrise trebuie revizuite, ținând cont de natura și circumstanțele misiunii de audit. De exemplu, poate să nu fie necesar ca partenerul de misiune să revizuiască comunicările dintre echipa misiunii și conducere în cursul normal al auditului.

Consultarea (A se vedea punctul 35)

- A99. ISQM 1 impune firmei să stabilească un obiectiv de calitate care să abordeze ideea unei consultări pe tema unor aspecte dificile sau controversate și modul în care sunt implementate concluziile convenite. Consultarea poate fi adecvată sau necesară, de exemplu pentru:

- Probleme care sunt complexe sau nefamiliare (de exemplu, probleme legate de o estimare contabilă cu un grad ridicat de incertitudine a estimării),
- Riscuri semnificative,
- Tranzacții semnificative care sunt în afara cursului normal al activității entității sau care altfel par neobișnuite,
- Constrângeri impuse de conducere și
- Nerespectarea legilor sau reglementărilor.

- A100. Consultarea eficientă cu privire la aspecte tehnice, etice și de altă natură care sunt semnificative, din cadrul firmei sau, după caz, din exteriorul acesteia, poate fi realizată atunci când cei consultați:

- Primesc toate informațiile relevante care să le permită să ofere consultanță avizată și
- Dețin cunoștințele, vechimea în muncă și experiența corespunzătoare.

- A101. Poate fi adecvat ca echipa misiunii, în contextul politicilor sau procedurilor firmei, să apeleze la consultări în afara firmei, de exemplu, atunci când firma nu are resurse interne adecvate. Echipa misiunii poate beneficia de serviciile de consultanță oferite de firme, organisme profesionale și de reglementare sau entități comerciale care furnizează servicii relevante de control al calității.

A102. Necesitatea unei consultări în afara echipei misiunii cu privire la un aspect dificil sau controversat poate fi un indicator că aspectul respectiv este un aspect-cheie de audit.⁴⁰

Revizuirea calității misiunii (A se vedea punctul 36)

A103. ISQM 1 conține cerințe ca firma să stabilească politici sau proceduri ce tratează revizuirile calității misiunii în conformitate cu ISQM 2⁴¹ și care solicită o evaluare a calității misiunii pentru anumite tipuri de misiuni.⁴² ISQM 2 discută desemnarea și eligibilitatea partenerului de revizuire a calității misiunii și responsabilitățile partenerului de revizuire a calității misiunii în ceea ce privește efectuarea și documentarea unei evaluări a calității misiunii.

Finalizarea revizuirii calității misiunii înainte de datarea raportului auditorului (A se vedea punctul 36 (d))

A104. ISA 700 (Revizuit) prevede că raportul auditorului nu trebuie să fie datat mai devreme de data la care auditorul a obținut probe suficiente și adecvate pe care să își bazeze opinia cu privire la situațiile financiare.⁴³ Dacă se aplică misiunii de audit, ISQM 2 și prezentul ISA impun ca partenerului de misiune să i se interzică să dateze raportul misiunii până la primirea confirmării de la partenerul de revizuire a calității misiunii că revizuirea calității misiunii este finalizată. De exemplu, dacă partenerul de revizuire a calității misiunii a comunicat partenerului de misiune că există îngrijorări cu privire la raționamentele semnificative făcute de echipa misiunii sau că concluziile la care s-a ajuns cu privire la acestea nu au fost adecvate, atunci revizuirea calității misiunii nu este completă.⁴⁴

A105. O revizuire a calității misiunii care este efectuată în timp util, la etape adecvate pe parcursul misiunii de audit, poate ajuta echipa misiunii să rezolve cu promptitudine aspectele sesizate spre convingerea partenerului de revizuire a calității misiunii la data raportului auditorului sau anterior acestei date.

A106. Comunicările frecvente între echipa misiunii și partenerul de revizuire a calității misiunii pe parcursul misiunii de audit pot ajuta la facilitarea unei revizuri eficiente și oportune a calității misiunii. Pe lângă discutarea aspectelor semnificative cu partenerul de revizuire a calității misiunii, partenerul de misiune poate atribui responsabilitatea pentru coordonarea solicitărilor din partea partenerului de revizuire a calității misiunii unui alt membru al echipei misiunii.

Diferențe de opinie (A se vedea punctele 37-38)

A107. ISQM 1 impune firmei să stabilească un obiectiv de calitate care să trateze diferențele de opinie care apar în cadrul echipei misiunii sau între echipa

40 ISA 701, punctele 9 și A14.

41 ISQM 2, *Revizuirile calității misiunii*.

42 ISQM 1, punctul 34(f).

43 ISA 700 (Revizuit), punctul 49.

44 ISQM, punctul 26.

misiunii și partenerul de revizuire a calității misiunii sau persoanele care desfășoară activități în cadrul sistemului de management al calității al firmei. ISQM 1 solicită, de asemenea, ca diferențele de opinie să fie aduse în atenția firmei și soluționate.

A108. În anumite circumstanțe, partenerul de misiune poate să nu fie mulțumit cu soluționarea diferenței de opinie. În astfel de situații, acțiunile adecvate pentru partenerul de misiune pot include, de exemplu:

- Apelarea la consiliere juridică, sau
- Retragerea din misiunea de audit, atunci când retragerea este posibilă în conformitate cu legislația sau reglementările.

Monitorizare și remediere (A se vedea punctul 39)

A109. ISQM 1 stabilește cerințele pentru procesul de monitorizare și remediere al firmei. ISQM 1 solicită firmei să comunice echipei misiunii informații despre procesul de monitorizare și remediere al firmei, pentru a le permite să ia măsuri prompte și adecvate în conformitate cu responsabilitățile lor.⁴⁵ În plus, informațiile furnizate de membrii echipei misiunii pot fi utilizate de firmă în procesul de monitorizare și remediere al firmei, iar exercitarea raționamentului profesional și a scepticismului profesional pe parcursul desfășurării auditului poate ajuta membrii echipei misiunii să rămână atenți la informații care pot să fie relevante pentru acel proces.

A110. Informațiile furnizate de firmă pot fi relevante pentru misiunea de audit atunci când se referă, de exemplu, la constatări cu privire la o altă misiune efectuată de partenerul de misiune sau de către alți membri ai echipei misiunii, constatări de la biroul local al firmei sau rezultatele inspecțiilor din auditurile anterioare asupra entității.

A111. Atunci când analizează informațiile comunicate de firmă prin procesul său de monitorizare și remediere, precum și modul în care acestea pot afecta misiunea de audit, partenerul de misiune poate lua în considerare acțiunile de remediere concepute și implementate de firmă pentru a trata deficiențele identificate și, în măsura în care sunt relevante pentru natura și circumstanțele misiunii, pentru a comunica adecvat cu echipa misiunii. Partenerul de misiune poate determina, de asemenea, dacă sunt necesare acțiuni de remediere suplimentare la nivelul misiunii. De exemplu, partenerul de misiune poate determina dacă:

- Este nevoie de un expert al auditorului, sau
- Natura, plasarea în timp și amploarea coordonării, supervizării și revizuirii trebuie îmbunătățite într-o zonă a auditului unde au fost identificate deficiențe.

Dacă o deficiență identificată nu afectează calitatea auditului (de exemplu, dacă se referă la o resursă tehnologică pe care echipa misiunii nu a folosit-o), atunci este posibil să nu fie necesară nicio acțiune ulterioară.

45 ISQM, punctul 47-

A112. O deficiență identificată în sistemul de management al calității din cadrul firmei nu indică neapărat faptul că o misiune de audit nu a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile sau că raportul auditorului nu a fost adecvat circumstanțelor respective.

Asumarea responsabilității generale privind managementul și obținerea calității
(A se vedea punctul 40)

A113. ISQM 1 solicită firmei să stabilească un obiectiv de calitate care să trateze înțelegerea și îndeplinirea de către echipa misiunii a responsabilităților lor în legătură cu misiunea. ISQM 1 solicită, în plus, ca obiectivul de calitate să includă responsabilitatea generală a partenerilor misiunii pentru managementul și obținerea calității în cadrul misiunii, precum și pentru implicarea suficientă și adecvată pe parcursul misiunii.

A114. Considerațiile relevante în tratarea punctului 40 includ determinarea modului în care partenerul de misiune a respectat cerințele prezentului ISA, având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit și modul în care documentația de audit evidențiază implicarea partenerului de misiune pe parcursul misiunii de audit, așa cum se descrie la punctul A118.

A115. Indicatorii conform cărora este posibil ca partenerul de misiune să nu fi fost implicat suficient și adecvat includ, de exemplu:

- Lipsa revizuirii în timp util de către partenerul de misiune a planificării misiunii de audit, inclusiv revizuirea evaluării riscurilor de denaturare semnificativă și conceperea răspunsurilor la acele riscuri.
- Dovada că cei cărora le-au fost atribuite sarcini, acțiuni sau proceduri nu au fost informați în mod adecvat cu privire la natura responsabilităților și a autorității lor, aria activității care le este atribuită și obiectivele aferente și nu au primit alte instrucțiuni necesare și informații relevante.
- O lipsă de dovezi că partenerul de misiune a coordonat și supervizat ceilalți membri ai echipei de misiune și că a revizuit activitatea acestora.

A116. Dacă implicarea partenerului de misiune nu oferă baza pentru a determina dacă raționamentele semnificative emise și concluziile la care s-a ajuns sunt adecvate, partenerul de misiune nu va putea ajunge la determinarea stipulată la punctul 40. În plus, față de luarea în calcul a politicilor sau procedurilor firmei care pot stabili măsurile necesare ce trebuie întreprinse în astfel de situații, măsurile adecvate pe care le poate întreprinde partenerul de misiune, includ, de exemplu:

- Actualizarea și modificarea planului de audit,
- Reevaluarea abordării planificate vizavi de natura și amploarea revizuirii, precum și modificarea abordării planificate pentru a spori implicarea partenerului de misiune, sau

- Consultarea cu personalul care a primit responsabilitatea operațională pentru aspectul relevant al sistemului de management al calității din cadrul firmei.

Documentația (A se vedea punctul 41)

A117. În conformitate cu ISA 230⁴⁶, documentația de audit furnizează dovezi că auditul este conform cu ISA-urile. Cu toate acestea, nu este nici necesar, nici posibil ca auditorul să documenteze fiecare aspect luat în considerare sau raționament profesional făcut într-un audit. În plus, nu este necesar ca auditorul să documenteze separat (adică într-o listă de verificare, de exemplu) conformitatea unor aspecte pentru care aceasta este demonstrată prin documente incluse în dosarul de audit.

A118. Documentația referitoare la îndeplinirea cerințelor prezentului ISA, inclusiv dovedirea implicării partenerului de misiune și a determinării de către partenerul de misiune în conformitate cu punctul 40, poate fi realizată în moduri diferite, în funcție de natura și circumstanțele misiunii de audit. De exemplu:

- Coordonarea echipei misiunii poate fi documentată prin aprobări ale planului de audit și prin activități de management de proiect,
- Procese-verbale ale întâlnirilor formale ale echipei misiunii pot oferi dovezi ale clarității, coerenței și eficacității comunicării partenerului de misiune și ale altor măsuri legate de cultura și comportamentele preconizate ce demonstrează angajamentul firmei față de calitate,
- Agendele discuțiilor dintre partenerul de misiune și alți membri ai echipei de misiune și, acolo unde este cazul, partenerul de revizuire a calității misiunii, precum și aprobările și înregistrările aferente ale timpului petrecut de partenerul de misiune în misiune, pot furniza dovezi ale implicării partenerului de misiune pe parcursul misiunii de audit și supervizarea altor membri ai echipei misiunii, sau
- Aprobarea partenerului de misiune și a altor membri ai echipei misiunii furnizează dovezi că documentele de lucru au fost revizuite.

A119 O documentare a consultărilor cu alți profesioniști pe subiecte dificile sau controversate care este suficient de completă și detaliată contribuie la înțelegerea:

- Naturii și ariei de aplicare a aspectului care a necesitat consultarea și a
- Rezultatelor consultării, inclusiv a oricăror decizii luate, a bazei acelor decizii și a modului în care au fost implementate.

46 ISA 230, punctul A7.

AMENDAMENTE DE CONFORMITATE LA STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE AUDIT (ISA) ȘI MATERIALE CONEXE, ÎN URMA PROIECTELOR DE MANAGEMENT AL CALITĂȚII

Prefață la Reglementările internaționale de ~~control~~ management al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe

Introducere

1. Această prefață la *Reglementările internaționale de ~~control~~ management al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe* este emisă pentru a facilita înțelegerea ariei de aplicare și a autorității reglementărilor Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), așa cum sunt prezentate în Termenii de referință ai IAASB.

...

Autoritatea standardelor internaționale emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare

10. Standardele Internaționale privind ~~Controlul~~ Managementul Calității (ISQEM-urile) se aplică tuturor serviciilor care intră sub incidența standardelor pentru misiuni ale IAASB.

...

Standardele Internaționale privind ~~Controlul~~ Managementul Calității

12. ISQEM-urile sunt elaborate pentru a fi aplicate firmelor în ceea ce privește toate serviciile lor care intră sub incidența standardelor pentru misiuni ale IAASB. Autoritatea ISQEM-urilor este prezentată în introducerea la ~~ISQEM-urile~~ fiecare ISQEM.¹

...

Aplicabilitatea standardelor internaționale

19. Standardele internaționale sunt relevante pentru misiunile din sectorul public. După caz, sunt incluse considerente suplimentare specifice entităților din sectorul public:
 - (a) În corpul unui standard internațional, în cazul ISA-urilor și al ISQEM-urilor, sau
 - (b) Într-o Perspectivă a Sectorului Public (PSP), care apare la finalul altor standarde internaționale.

...

¹ ISQM 1, Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirile ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe, punctul 12, și ISQM 2, Revizuirile calității misiunii, punctul 10.

ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*

Introducere

...

Cerințe

Cerințe etice privind auditul situațiilor financiare

14. Auditorul trebuie să se conformeze cu cerințele etice relevante, inclusiv celor ~~referitoare la~~ legate de independență, în legătură cu misiunile de audit al situațiilor financiare. (A se vedea punctele A16–A19)

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Cerințe etice privind auditul situațiilor financiare (A se vedea punctul 14)

- A19. Standardul Internațional privind ~~Controlul Managementul~~ Calității (ISQM) 1,² sau cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte,³ tratează responsabilitățile firmei de a stabili proiecta, implementa și menține propriul opera un sistem de control management al calității pentru misiunile de audit. ~~ISQC 1 stabilește responsabilitățile care furnizează firmei în ceea ce privește~~ elaborarea de politici și proceduri concepute pentru a oferi o asigurare rezonabilă privind măsura în care firma și personalul acesteia respectă și îndeplinesc responsabilitățile în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare relevante și desfășoară misiuni în conformitate cu astfel de standarde și cerințe. Ca parte a sistemului său de management al calității, ISQM 1 prevede ca firma să stabilească obiective referitoare la calitate care tratează îndeplinirea responsabilităților în conformitate cu cerințele etice relevante, inclusiv cele referitoare la legate de independență.⁴ ISA 220 (Revizuit) stabilește responsabilitățile partenerului de misiune în ceea ce privește cerințele etice relevante, inclusiv cele care se referă la independență.⁵ Printre acestea se numără păstrarea vigilenței, prin observare și efectuarea de interviuri, după caz, pentru a detecta existența unor probe cu privire la neconformarea membrilor echipei misiunii cu cerințele etice relevante, determinarea măsurilor adecvate în situația în care anumite aspecte care indică faptul că membrii echipei misiunii nu s-au conformat cu cerințele etice relevante ajung în atenția partenerului misiunii și formularea unei concluzii cu privire la conformitatea cu cerințele legate de independență

2 ISQM 1, ~~Controlul Managementul~~ calității pentru firmele care efectuează audituri și/sau revizurii ale situațiilor financiare, precum și/sau alte misiuni de asigurare și/sau servicii conexe.

3 ISA 220 (Revizuit), ~~Controlul Managementul~~ calității pentru un audit al situațiilor financiare, punctul 23.

4 ISQM 1, punctul ~~20–25~~ 29.

5 ISA 220 (Revizuit), punctele 16–21.

~~care se aplică misiunii de audit.⁶ ISA 220 recunoaște faptul că echipa misiunii are dreptul să se bazeze pe sistemul de control al calității din cadrul unei firme pentru a și îndeplini responsabilitățile cu privire la procedurile de control al calității aplicabile misiunii de audit individuale, cu excepția situației în care informațiile oferite de firmă sau de alte părți sugerează contrariul. ISA 220 (Revizuit) descrie și situația în care echipa misiunii poate depinde de politicile sau procedurile firmei în gestionarea și realizarea calității la nivelul misiunii.⁷~~

...

Raționamentul profesional (A se vedea punctul 16)

A27. Exercitarea raționamentului profesional în orice caz particular se bazează pe fapte și circumstanțe care sunt cunoscute de auditor. Consultările cu privire la aspectele dificile sau controversate pe parcursul auditului, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte părți aflate la un nivel adecvat din cadrul sau din afara firmei, de exemplu, cum sunt cele prevăzute de ISA 220 (Revizuit),⁸ sprijină auditorul în efectuarea unor raționamente informate și rezonabile.

...

Probe de audit suficiente și adecvate și riscul de audit (A se vedea punctele 5 și 17)

Suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit

A30. Probele de audit sunt necesare pentru a sprijini opinia și raportul auditorului. Acestea sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, prin intermediul procedurilor de audit desfășurate pe parcursul auditului. Acestea pot, totuși, include și informații obținute din alte surse, precum auditurile anterioare (cu condiția ca auditorul să fi determinat dacă au avut loc modificări de la data auditului anterior care pot afecta relevanța pentru auditul curent⁹) sau prin informațiile obținute de firmă la acceptarea sau continuarea relației cu clientul sau a misiunii~~procedurile de control al calității ale unei firme efectuate pentru acceptarea sau continuarea relației cu clientul~~. Pe lângă alte surse din interiorul sau din exteriorul entității, înregistrările contabile ale entității reprezintă o sursă importantă de probe de audit. De asemenea, informațiile care pot fi utilizate drept probe de audit ar fi putut fi întocmite de către un expert angajat sau contractat de entitate. Probele de audit cuprind atât informații care susțin și confirmă aserțiunile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de aserțiuni. În plus, în anumite cazuri, absența informațiilor (de exemplu, refuzul conducerii de a furniza o declarație solicitată) este utilizată de către auditor și, în consecință, constituie de asemenea o probă de audit. O mare parte din activitatea auditorului în formularea opiniei sale constă în obținerea și evaluarea probelor de audit.

...

6 ISA 220, punctele 9–12.

7 ISA 220 (Revizuit), punctul A10.

8 ISA 220 (Revizuit), punctul 4835.

9 ISA 315 (Revizuit în 2019), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său, punctul 916.

Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile

Conținutul ISA-urilor (A se vedea punctul 19)

A64. Un ISA poate cuprinde, într-o secțiune separată cu titlul „Definiții”, o descriere a semnificațiilor atribuite anumitor termeni în contextul ISA-urilor. Aceste definiții sunt incluse pentru a facilita aplicarea și interpretarea consecvente ale ISA-urilor și nu se intenționează să înlocuiască definițiile care ar putea fi stabilite în alte scopuri, prin lege, reglementări sau alte surse. Excepționând situația în care se indică contrariul, termenii respectivi vor avea aceeași semnificație în toate ISA-urile. Glosarul de termeni aferent Standardelor Internaționale emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare din *Manualul de reglementări internaționale de Control Management al calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de asigurare și Servicii Conexă* publicat de IFAC conține o listă completă de termeni definiți în ISA-uri. Manualul conține de asemenea și alți termeni incluși în ISA-uri, pentru a facilita traducerea și interpretarea comune și consecvente ale acestora.

...

ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului în ceea ce privește convenirea asupra termenilor misiunii de audit împreună cu membrii conducerii și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta. Aceasta include stabilirea anumitor condiții preliminare pentru un audit, responsabilitatea care revine conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu guvernanta. ISA 220 (Revizuit)¹⁰ tratează acele aspecte legate de acceptarea unei misiuni care se află în sfera de control a auditorului. (A se vedea punctul A1)

...

Cerințe

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului ISA (A se vedea punctul 1)

A1. ISQM 1¹¹ tratează responsabilitățile firmei cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor specifice. Misiunile de asigurare, care includ și misiunile de audit, pot fi acceptate numai dacă practicianul consideră că vor fi

10 ISA 220 (Revizuit), Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare.

11 Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 1, Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirii ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe, punctul 30.

~~îndeplinite cerințele etice relevante, precum independența și competența profesională, și numai dacă misiunea prezintă anumite caracteristici.~~¹² Responsabilitățile auditorului în legătură cu cerințele etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, în contextul acceptării unei misiuni de audit și măsura în care acestea se află în sfera de control a auditorului sunt tratate în ISA 220 (Revizuit).¹³ Prezentul ISA tratează acele aspecte (sau condiții preliminare) care se află sub controlul entității și asupra cărora este necesar ca auditorul și conducerea entității să convină.

...

ISA 230, Documentația de audit

Introducere

...

Natura și scopul documentației de audit

...

3. Documentația de audit servește mai multor scopuri suplimentare, inclusiv:

- Sprijină echipa misiunii în planificarea și efectuarea auditului.
- Sprijină membrii echipei misiunii responsabili cu supervizarea în îndrumarea și supervizarea activității de audit și în îndeplinirea responsabilităților de revizuire, în conformitate cu ISA 220 (Revizuit).¹⁴
- Permite echipei misiunii să își asume responsabilitatea pentru propria activitate.
- Ține evidența aspectelor de importanță permanentă pentru auditurile viitoare.
- Permite efectuarea revizuirilor de calitate ale misiunii,¹⁵ altor tipuri de revizuirii ale misiunii¹⁶ și activităților de monitorizare în cadrul sistemului firmei de management al calității, inspecțiilor în conformitate cu ISQC 1¹⁷ ~~sau cu cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte.~~¹⁸
- Permite efectuarea inspecțiilor externe în conformitate cu cerințele legale, de reglementare sau de altă natură aplicabile.

...

12 Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare, punctul 17.

13 ISA 220 (Revizuit), punctele 9–11 și 16–21.

14 ISA 220 (Revizuit), ~~Controlul Managementul~~ Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare, punctele ~~15–17~~ 29–34.

15 Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 2, Revizuirile calității misiunii

16 ISQM 1, Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirii ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe, punctul A135.

17 ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe, punctele 32–33, 35–38 și 48.

18 ISA 220, punctul 2.

Cerințe

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute

...

Forma, conținutul și nivelul de detaliere ale documentației de audit (A se vedea punctul 8)

...

Documentarea conformității cu ISA-urile (A se vedea punctul 8(a))

...

A7. Documentația de audit furnizează probe cu privire la conformitatea auditului cu ISA-urile. Totuși, nu este nici necesar, nici practicabil ca auditorul să documenteze fiecare aspect analizat sau raționament profesional exercitat într-un audit. Mai mult, nu este necesar ca auditorul să documenteze separat (de exemplu, într-o listă de verificare) conformitatea cu aspecte a căror conformitate a fost demonstrată implicit prin documentele incluse în dosarul de audit. De exemplu:

- Existența unui plan de audit documentat în mod adecvat demonstrează faptul că auditorul a planificat auditul.
- Existența unei scrisori de misiune semnate în dosarul de audit demonstrează faptul că auditorul a convenit cu membrii conducerii sau, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernarea, asupra termenilor misiunii de audit.
- Un raport al auditorului care conține o opinie cu rezerve adecvată privind situațiile financiare demonstrează faptul că auditorul s-a conformat cerinței care prevede exprimarea unei opinii cu rezerve în circumstanțele specificate în ISA-uri.
- În ceea ce privește cerințele general aplicabile pe parcursul auditului, pot exista mai multe modalități prin care se poate demonstra conformitatea cu acestea în dosarul de audit:
 - De exemplu, nu există o singură modalitate prin care se poate documenta scepticismul profesional al auditorului. Dar, cu toate acestea, documentația de audit poate furniza probe privind exercitarea de către auditor a scepticismului profesional în conformitate cu ISA-urile. Spre exemplu, în ceea ce privește estimările contabile, când probele de audit obținute includ probe care confirmă și contrazic, în același timp, aserțiunile conducerii, documentarea modului în care auditorul a evaluat aceste probe, inclusiv a raționamentelor profesionale exercitate în formularea

concluziilor, cu privire la suficiența și adecvarea probelor de audit obținute.

- În mod similar, faptul că partenerul de misiune și-a asumat responsabilitatea pentru coordonarea și supervizarea și efectuarea auditului în conformitate cu ISA-urile echipei misiunii și a revizuirii activității acesteia¹⁹ poate fi demonstrat în documentația de audit în mai multe moduri. Acestea pot include documentarea care demonstrează implicarea suficientă și adecvată în timp-utile a partenerului de misiune în aspectele auditului, de exemplu, participarea la discuțiile din cadrul echipei misiunii, așa cum prevăd ISA-urile 315 (Revizuit în 2019).²⁰

...

- A13. ISA 220 (Revizuit) contine cerințe și îndrumări cu privire la impune auditorului să revizuiască activitatea de audit efectuată, prin revizuirea documentației de audit.²¹ Cerința cu privire la includerea în documentație a informațiilor privind persoana care a revizuit activitatea de audit efectuată nu implică necesitatea ca fiecare document de lucru să conțină probe ale revizuirii. Totuși, cerința presupune includerea în documentație a informațiilor privind activitatea de audit care a fost revizuită, persoana care a efectuat revizuirea respectivă și momentul la care a avut loc revizuirea.

...

Aspecte care apar ulterior datei raportului auditorului (A se vedea punctul 13)

- A20. Exemple de circumstanțe excepționale includ faptele ce devin cunoscute auditorului ulterior datei raportului auditorului, dar care existau la acea dată și care, dacă ar fi fost cunoscute la acea dată, ar fi putut duce la modificarea situațiilor financiare sau la modificarea de către auditor a opiniei din raportul auditorului.²² Modificările survenite în documentația de audit sunt revizuite în conformitate cu responsabilitățile de revizuire prevăzute în ISA 220 (Revizuit),²³ partenerul de misiune asumându și responsabilitatea finală pentru modificări.

Alcătuirea dosarului final de audit (A se vedea punctele 14–16)

- A21. ISQEM 1 (sau cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte) solicită sistemelor de management al calității din cadrul firmelor să stabilească un obiectiv al calității care să trateze alcătuirea la timp a documentației misiunii, după data rapoartelor aferente misiunii și proceduri de finalizare la timp a alcătuirii dosarelor de audit.²⁴ O limită de timp adecvată pentru

19 ISA 220 (Revizuit), punctul 29.

20 ISA 315 (Revizuit în 2019), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, punctul 17.

21 ISA 220 (Revizuit), punctele 1729–34.

22 ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctul 14.

23 ISA 220 (Revizuit), punctele 1629–34.

24 ISQEM 1, punctul 4531(f).

finalizarea alcătuirii dosarului final de audit nu depășește, de obicei, mai mult de 60 de zile de la data raportului auditorului.²⁵

...

- A23. ISQEM 1 (sau cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte) solicită sistemelor de management al calității din cadrul firmelor să stabilească un obiectiv al calității care să trateze menținerea corespunzătoare și politici și proceduri pentru păstrarea documentației misiunii pentru a răspunde nevoile firmei de a se conforma cerințelor legale, de reglementare și etice relevante sau standardelor profesionale.²⁶ Perioada de păstrare pentru misiunile de audit, nu este, de obicei, mai scurtă de cinci ani de la data raportului auditorului sau, dacă survine ulterior acestuia, de la data raportului auditorului ~~grupului~~ cu privire la situațiile financiare ale grupului, dacă este cazul.²⁷
- A24. Un exemplu de circumstanță în care auditorul ar putea considera că este necesar să modifice documentația de audit sau să adauge o nouă documentație de audit ulterior finalizării alcătuirii dosarului final de audit este necesitatea de a clarifica documentația de audit existentă, care provine din comentariile primite în timpul activităților inspecțiilor de monitorizare ~~efectuate de persoane interne~~ sau inspecțiilor părți externe.

Anexă (A se vedea punctul 1)

Cerințe specifice privind documentația de audit din alte ISA-uri

Prezenta anexă identifică punctele din cadrul altor ISA-uri care conțin cerințe specifice privind documentația. Lista nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor și a materialelor privind aplicarea și altor materiale explicative aferente din ISA-uri.

- ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit* – punctele 10–12
- ISA 220 (*Revizuit*), ~~Controlul~~ Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare – punctele 24–41

ISA 250 (*Revizuit*), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*

Introducere

...

Cerințe

...

25 ISQEM 1, punctul ~~A54~~A83.

26 ISQEM 1, punctul 4731(f).

27 ISQEM 1, punctul ~~A64~~A85.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Evaluarea implicațiilor neconformității identificate sau suspectate (A se vedea punctul 22)

...

A25. În anumite circumstanțe, auditorul poate lua în considerare retragerea din misiune, în cazul în care acest demers este permis de legislație sau reglementări, de exemplu, în cazul în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta nu adoptă măsurile de remediere pe care auditorul le consideră adecvate în circumstanțele date sau dacă neconformitatea identificată sau suspectată pune la îndoială integritatea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta, chiar și dacă neconformitatea respectivă nu este semnificativă pentru situațiile financiare. Auditorul poate considera că este necesar să obțină consiliere juridică pentru a determina măsura în care retragerea din misiune este adecvată. Atunci când auditorul determină faptul că retragerea din misiune este adecvată, acest demers nu substituie conformarea cu alte responsabilități prevăzute de legislație, reglementări sau cerințele etice relevante de a răspunde la cazurile de neconformitate identificată sau suspectată. Mai mult, punctul ~~A9~~A55 din ISA 220 (Revizuit)²⁸ indică faptul că unele cerințe etice ar putea impune auditorului precedent ca, la solicitarea auditorului succesor propus, să-i furnizeze acestuia din urmă informații cu privire la neconformitatea cu legile și reglementările.

...

ISA 260 (Revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta

Introducere

...

Cerințe

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Aspecte care trebuie comunicate

...

Constatări semnificative rezultate în urma auditului (A se vedea punctul 16)

...

28 ISA 220 (Revizuit), Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare.

Alte aspecte semnificative relevante în procesul de raportare (A se vedea punctul 16 (e))

A28. În măsura în care nu au fost deja tratate prin cerințele de la punctul 16 (a)-(d) și de materialul aferent privind aplicarea, auditorul poate avea în vedere comunicarea altor aspecte discutate cu, sau examinate de, partenerul de revizuire a controlului de calitate a misiunii, dacă o astfel de persoană a fost desemnată, în conformitate cu ISA 220.²⁹

Independența auditorului (A se vedea punctul 17)

A29. Auditorul trebuie să se conformeze cerințelor etice relevante, inclusiv celor referitoare la legătura de independență, în ceea ce privește misiunile de audit ale situațiilor financiare.³⁰

29 A se vedea punctele 19-22 și A23-A33 din ISA 220, Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare.

30 ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, punctul 14.

Anexa 1

(A se vedea punctul 3)

Cerințe specifice din ISQEM 1 și din alte ISA-uri care se referă la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

Prezenta anexă identifică punctele din ISQEM 1³¹ și din alte ISA-uri care prevăd obligativitatea comunicării unor aspecte specifice către persoanele responsabile cu guvernarea. Lista nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor și a materialelor privind aplicarea și altor materiale explicative din ISA-uri.

- ISQEM 1, ~~Controlul~~Managementul *calității pentru firmele care efectuează audituri și/sau revizuri ale situațiilor financiare, și/sau alte misiuni de asigurare și/sau servicii conexe*– punctul ~~30(a)~~34(e)

...

ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a planifica un audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA este scris în contextul auditurilor recurente. Considerentele suplimentare privind misiunile de audit inițiale sunt identificate separat.

Rolul și plasarea în timp ale planificării

2. Planificarea unui audit implică stabilirea strategiei generale de audit a misiunii și elaborarea unui plan de audit. Managementul calității la nivelul misiunii, în conformitate cu ISA 220 (Revizuit), în paralel cu planificarea adecvată în conformitate cu ISA, aduce o serie de beneficii auditului situațiilor financiare, printre care următoarele: (A se vedea punctele ~~A1A0~~–A3)
 - Îl ajută pe auditor să acorde atenția cuvenită domeniilor importante ale auditului.
 - Îl ajută pe auditor să identifice și să rezolve posibile probleme în timp util.
 - Îl ajută pe auditor să organizeze și să gestioneze corect misiunea de audit pentru ca aceasta să se desfășoare într-un mod eficient și eficace.
 - Furnizează asistență în selectarea membrilor echipei misiunii care dispun de capacitățile și competențele adecvate pentru a răspunde riscurilor anticipate și în delegarea de sarcini adecvate acestora.

31 ISQEM 1, ~~Controlul~~Managementul *calității pentru firmele care efectuează audituri și/sau revizuri ale situațiilor financiare, și/sau alte misiuni de asigurare și/sau servicii conexe.*

- Facilitează coordonarea și monitorizarea membrilor echipei misiunii și revizuirea activității acestora.
- Furnizează asistență, după caz, în îndrumarea activității desfășurate de auditorii componentelor și experți.

...

Cerințe

...

Activități preliminare ale misiunii

6. Auditorul trebuie să efectueze următoarele activități la începutul misiunii curente de audit:
 - (a) Să desfășoare procedurile prevăzute în ISA 220 (Revizuit) privind acceptarea și continuarea relației cu clientul și misiunea de audit specifică,³²
 - (b) Să evalueze respectarea cerințelor etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, în conformitate cu ISA 220 (Revizuit)³³ și
 - (c) Să stabilească și să înțeleagă termenii misiunii, conform prevederilor din ISA 210.³⁴ (A se vedea punctele A5–A7)

Activități de planificare

...

8. În stabilirea strategiei generale de audit, auditorul trebuie să ia în considerare informațiile obținute prin conformarea cu cerințele ISA 220 (Revizuit) și:
 - (a) Să identifice caracteristicile misiunii ce îi definesc aria de aplicare,
 - (b) Să identifice obiectivele de raportare ale misiunii pentru planificarea plasării în timp a auditului și natura comunicărilor impuse,
 - (c) Să ia în considerare factorii care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, sunt semnificativi pentru coordonarea eforturilor echipei misiunii,
 - (d) Să ia în considerare rezultatele activităților preliminare ale misiunii și, acolo unde este cazul, să analizeze măsura în care sunt relevante cunoștințele dobândite în alte misiuni efectuate de partenerul de misiune pentru entitate și
 - (e) Să identifice natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare desfășurării misiunii.³⁵ (A se vedea punctele A8–A11)

32 ISA 220 (Revizuit), ~~Controlul~~ Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare, punctele ~~12–13~~ 22–24.

33 ISA 220 (Revizuit), punctele ~~9–11~~ 16–21.

34 ISA 210, Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit, punctele 9–13.

35 ISA 220 (Revizuit), punctul 25.

9. Auditorul trebuie să elaboreze un plan de audit care trebuie să includă o descriere a:

(a) Naturii, plasării în timp și amplitudinii coordonării și supervizării membrilor echipei misiunii și a revizuirii activității acestora. (A se vedea punctele A16–A17)

(ab) Naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor planificate de evaluare a riscului, așa cum au fost ele stabilite în ISA 315 (Revizuit în 2019).³⁶

(bc) Naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare de audit la nivelul aserțiunilor, așa cum au fost ele stabilite în ISA 330.³⁷

(ed) Altor proceduri de audit planificate care trebuie desfășurate astfel încât misiunea să fie conformă cu standardele ISA. (A se vedea punctele A12–A14)

...

11. ~~Auditorul trebuie să planifice natura, plasarea în timp și amplitudinii coordonării și monitorizării membrilor echipei misiunii și revizuirea activității lor. (A se vedea punctele A16–A17)~~

Documentația

12. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:³⁸

(a) Strategia generală de audit,

(b) Planul de audit și

(c) Orice modificări semnificative efectuate în timpul misiunii de audit asupra strategiei generale de audit sau a planului de audit, inclusiv modificările semnificative privind natura, plasarea în timp și amplitudinii coordonării și supervizării planificate ale membrilor echipei misiunii și revizuirii activității acestora,³⁹ precum și motivele acestor modificări. (A se vedea punctele A18–A21)

Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale

13. Auditorul trebuie să efectueze următoarele activități înainte de începerea unui audit inițial:

(a) Să desfășoare procedurile prevăzute în ISA 220 (Revizuit) privind acceptarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de audit specifice⁴⁰ și

(b) Să comunice cu auditorul precedent, în cazul în care a avut loc o schimbare a auditorului, în conformitate cu cerințele etice relevante. (A se vedea punctul A22)

36 ISA 315 (Revizuit în 2019), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.

37 ISA 330, Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate.

38 ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8–11 și A6.

39 ISA 220 (Revizuit), punctele 30 și A91–A92.

40 ISA 220 (Revizuit), punctele ~~42–43~~22–24.

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

A0. ISA 220 (Revizuit) tratează responsabilitățile specifice ale auditorului cu privire la managementul calității la nivelul misiunii pentru un audit al situațiilor financiare și responsabilitățile aferente ale partenerului de misiune. Informațiile obținute în urma conformării cu cerințele ISA 220 (Revizuit) sunt relevante pentru acest ISA. De exemplu, în conformitate cu ISA 220 (Revizuit), partenerului de misiune i se solicită să determine dacă au fost alocate sau puse la dispoziția echipei misiunii resurse suficiente și adecvate pentru efectuarea misiunii, ținând cont de natura și circumstanțele misiunii de audit. O astfel de determinare este direct relevantă când este declarată natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare efectuării misiunii în strategia generală, așa cum prevede punctul 8 din acest ISA.

Rolul și plasarea în timp ale planificării (A se vedea punctul 2)

A1. Natura și amploarea activităților de planificare vor varia în funcție de dimensiunea și complexitatea entității, de experiența anterioară în privința entității a membrilor-cheie ai echipei misiunii și de modificările circumstanțelor care au loc în cadrul misiunii de audit. În planificarea auditului, auditorul poate utiliza tehnici și instrumente de management de proiect. ISA 220 (Revizuit)⁴¹ descrie modul în care aceste tehnici și instrumente pot sprijini echipa misiunii în gestionarea calității misiunii.

...

A3. Auditorul poate decide să discute elemente ale planificării cu conducerea entității, pentru a facilita derularea și gestionarea misiunii de ajută auditorul să gestioneze și să realizeze calitatea la nivelul misiunii (de exemplu, pentru a coordona anumite proceduri de audit planificate cu activitatea personalului entității). Deși aceste discuții au loc deseori, strategia generală de audit și planul de audit rămân în responsabilitatea auditorului. Atunci când se discută aspecte incluse în strategia generală de audit sau în planul de audit, este nevoie de atenție pentru a nu compromite eficacitatea auditului. De exemplu, discutarea naturii și a plasării în timp ale procedurilor de audit detaliate cu conducerea poate compromite eficacitatea auditului, făcând procedurile de audit prea previzibile.

...

Activități preliminare ale misiunii (A se vedea punctul 6)

A5. Efectuarea activităților preliminare ale misiunii, specificate la punctul 6, la începutul misiunii curente de audit îl ajută pe auditor în identificarea și evaluarea evenimentelor sau circumstanțelor care ar putea afecta negativ capacitatea auditorului de a planifica, și a efectua misiunea de auditgestiona și realiza calitatea la nivelul misiunii, în conformitate cu ISA 220 (Revizuit).

41 ISA 220 (Revizuit), punctele A73–A74.

- A6. Efectuarea acestor activități preliminare ale misiunii îi permite auditorului să planifice o misiune de audit ~~pentru care, în vederea,~~ de exemplu:
- ~~Auditorul își menține~~ Mentinerii independenței și capacitatea ~~de a~~ necesare efectuării misiunii.
 - Determinării faptului că Nu există probleme legate de integritatea conducerii care ar putea afecta disponibilitatea auditorului de a continua misiunea.
 - Determinării faptului că Nu există neînțelegeri cu clientul în privința termenilor misiunii.
- A7. ~~Analizarea, de către auditor, a continuării relației cu clientul și a cerințelor etice relevante, inclusiv independența, se realizează pe toată durata misiunii de audit, pe măsura ce au loc anumite condiții și modificări ale circumstanțelor.~~ Efectuarea procedurilor inițiale, atât asupra continuării relației cu clientul, cât și asupra cerințelor etice relevante (inclusiv independența), la începutul misiunii curente de audit, înseamnă că acestea sunt finalizate anterior efectuării altor activități semnificative pentru misiunea curentă de audit. Pentru misiunile de audit recurente, acest tip de proceduri inițiale au loc deseori imediat după (sau în legătură cu) finalizarea auditului precedent.

Activități de planificare

Strategia generală de audit (A se vedea punctele 7–8)

- A8. Procesul de stabilire a strategiei generale de audit ~~îl ajută pe auditor să determine,~~ în funcție de finalizarea procedurilor auditorului de evaluare a riscului, poate include aspecte precum:
- Natura Resurselor (umane, tehnologice sau intelectuale) alocate ~~urmează a fi alocate~~ în anumite domenii specifice ale auditului, ~~precum.~~ De exemplu, utilizarea ~~alocarea~~ unor membri ai echipei misiunii cu experiență adecvată pentru domeniile cu risc ridicat, sau ~~implicarea~~ participarea experților ~~pentru care să trateze~~ aspecte complexe,
 - Nivelul resurselor ce ~~trebuie~~ urmează a fi alocate pentru anumite domenii specifice ale auditului, ~~precum.~~ De exemplu, numărul de membri ai echipei desemnați să ~~participe la~~ ia parte la inventarierea fizică în locații ~~semnificative multiple,~~ amploarea cu care este revizuită activitatea altor auditori în cazul auditurilor grupurilor sau bugetul de audit, exprimat în ore, ce trebuie alocat domeniilor cu risc ridicat,
 - Momentul în care aceste resurse urmează să fie utilizate, respectiv, dacă acest proces are loc în faze interimare ale auditului sau la data închiderii exercițiilor financiare și
 - Modul în care sunt ~~gestionate, coordonate și, monitorizate,~~ precum și sau utilizate. De exemplu, datele la care se estimează că vor avea loc ședințele de informare și evaluare a activității, modul în care se estimează că vor fi efectuate revizuirile de către partenerul de misiune

și de către manager (de exemplu, la fața locului sau în altă locație), și dacă trebuie realizate revizuirii ale controlului calității misiunii.

A8A. ISA 220 (Revizuit) conține cerințe și îndrumări referitoare la resursele și desfășurarea misiunii (inclusiv coordonarea și supervizarea membrilor echipei misiunii și revizuirea activității acestora).

...

Coordonarea, monitorizarea și revizuirea (A se vedea punctul 11)

A16. ISA 220 (Revizuit) tratează responsabilitatea partenerului de misiune pentru natura, plasarea în timp și amplexarea coordonării și monitorizării membrilor echipei misiunii și a revizuirii activității acestora.⁴² ~~Natura, plasarea în timp și amplexarea coordonării și monitorizării membrilor echipei misiunii și revizuirea activității lor variază în funcție de mulți factori, inclusiv:~~

- ~~● Dimensiunea și complexitatea entității.~~
- ~~● Domeniul auditului.~~
- ~~● Riscurile de denaturare semnificativă evaluate (de exemplu, o creștere a riscului de denaturare semnificativă evaluat pentru un anumit domeniu al auditului impune, de obicei, o creștere corespunzătoare a amplexării și a plasării în timp a coordonării și monitorizării membrilor echipei misiunii, precum și o revizuire mai detaliată a activității lor.~~
- ~~● Aptitudinile și competențele membrilor individuali ai echipei care efectuează activitatea de audit.~~

~~ISA 220 conține îndrumări suplimentare cu privire la coordonarea, monitorizarea și revizuirea activității de audit.~~⁴³

Considerente specifice entităților mici

A17. ~~Dacă un audit este efectuat în întregime de către partenerul de misiune, nu mai apar probleme legate de coordonarea și monitorizarea membrilor echipei misiunii și de revizuirea activității lor. În astfel de cazuri, partenerul de misiune, care a efectuat personal toate aspectele activității, va fi atent la toate aspectele semnificative. Formularea unei opinii obiective cu privire la gradul de adecvare a raționamentelor emise în cursul auditului poate pune unele probleme practice atunci când aceeași persoană efectuează, de asemenea, întregul audit. Dacă sunt implicate aspecte deosebit de complexe sau neobișnuite, iar auditul este efectuat de un practician individual, poate fi indicată consultarea cu alți auditori cu experiență adecvată sau cu organismul profesional al auditorului.~~

Documentația (A se vedea punctul 12)

A18. Documentația strategiei generale de audit reprezintă o înregistrare a deciziilor-cheie considerate necesare pentru a planifica adecvat auditul și pentru în gestionarea calității la nivelul misiunii și o modalitate de a comunica aspectele

42 ISA 220 (Revizuit), punctele 29–31.

43 ISA 220, punctele 15–17.

semnificative echipei misiunii. De exemplu, auditorul poate rezuma strategia generală de audit sub forma unui memorandum care conține deciziile-cheie privind aria de aplicare, plasarea în timp și desfășurarea auditului.

...

A20A.Documentația aferentă coordonării și monitorizării membrilor echipei misiunii și a revizuirii activității acestora, în conformitate cu ISA 220 (Revizuit) poate furniza, de asemenea, o evidență a modificărilor semnificative ale naturii, plasării în timp și amplitudinii planificate ale coordonării, monitorizării și revizuirii.

...

Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale (A se vedea punctul 13)

A22. Scopul și obiectivul planificării unui audit sunt aceleași, indiferent dacă auditul este o misiune inițială sau recurentă. Totuși, pentru un audit inițial, auditorul poate fi nevoit să își extindă activitățile de planificare deoarece auditorul, în mod obișnuit, nu deține experiența anterioară cu privire la entitate, care să fie luată în considerare în cazul planificării misiunilor recurente. Pentru o misiune de audit inițială, aspectele suplimentare pe care auditorul le poate lua în considerare la stabilirea strategiei generale de audit și a planului de audit includ următoarele:

- Cu excepția cazului în care acest lucru este interzis prin lege sau prin reglementări, stabilirea unor acorduri cu auditorul precedent, de exemplu, pentru a revizui documentele de lucru ale auditorului precedent.
- Orice aspecte majore (inclusiv aplicarea principiilor contabile sau a standardelor de audit și de raportare) discutate cu membrii conducerii în legătură cu selecția inițială ca auditor, comunicarea acestor aspecte persoanelor responsabile cu governanța și modul în care aceste aspecte afectează strategia generală de audit și planul de audit.
- Procedurile de audit necesare pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate privind soldurile inițiale.⁴⁴
- ~~Alte proceduri prevăzute~~ răspunsuri proiectate și implementate de sistemul de control de calitate al firmei ~~firmă~~ pentru misiunile de audit inițiale (de exemplu, sistemul de ~~control management deal~~ calității al firmei poate include răspunsuri care necesită implicarea unui alt partener sau a unei persoane ~~cu experiență cu autoritatea adecvată~~ care să revizuiască strategia generală de audit înainte de începerea procedurilor semnificative de audit sau care să revizuiască rapoartele înainte de emiterea lor).

44 ISA 510, Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale.

Anexă

(A se vedea punctele 7–8, A8–A11)

Considerente privind stabilirea strategiei generale de audit

Prezenta anexă furnizează exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare în ~~stabilirea strategiei generale de audit~~ gestionarea calității la nivelul misiunii. Multe dintre aceste aspecte vor influența, ~~de asemenea,~~ strategia generală de audit și planul detaliat de audit al auditorului. Exemplele prezentate acoperă o gamă largă de aspecte aplicabile unei multitudini de misiuni. Deși unele dintre aspectele la care se face referire mai jos pot fi prevăzute de alte standarde ISA, nu toate aspectele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit, iar lista nu este neapărat completă.

Natura, plasarea în timp și amploarea resurselor

- Selectarea Resursele umane, tehnologice și intelectuale alocate sau puse la dispoziția misiunii (de exemplu, alocarea echipei misiunii (inclusiv, dacă este necesar, a partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii) și delegarea sarcinilor de audit între membrii echipei, inclusiv desemnarea membrilor cu experiență adecvată din cadrul echipei pentru domeniile în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă mai ridicate).
- Stabilirea bugetului misiunii, inclusiv luarea în considerare a necesității de a rezerva o perioadă adecvată de timp pentru acele domenii în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă mai ridicate.

...

ISA 315 (Revizuit în 2019)

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

...

Alte surse relevante

Informații din alte surse

A38. Alte surse relevante de informații includ:

- Procedurile auditorului cu privire la acceptarea sau continuarea relației cu clientul sau a misiunii de audit în conformitate cu ISA 220 (Revizuit), inclusiv concluziile formulate.⁴⁵

...

45 ISA 220, ~~Controlul~~ Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare, ~~punctele 422–24.~~

...

Factori aferenți sectorului de activitate, factori de reglementare și alți factori externi (A se vedea punctul 19(a)(ii))

Factori aferenți sectorului de activitate

...

A69. Domeniul în care activează entitatea poate genera riscuri specifice de denaturare semnificativă care decurg din natura activității sau gradul de reglementare.

Exemplu:

În industria construcțiilor, contractele pe termen lung pot implica estimări semnificative ale veniturilor și cheltuielilor care generează riscuri de denaturare semnificativă. În astfel de cazuri, este important ca echipa misiunii să includă membri cu ~~un nivel suficient de cunoștințe și experiență relevante~~ **competențe și aptitudini adecvate.**⁴⁶

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctele 28–37)

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

Riscuri semnificative (A se vedea punctul 32)

De ce sunt determinate riscurile semnificative și implicațiile pentru audit

A218. Determinarea riscurilor semnificative îi permite auditorului să-și concentreze atenția mai mult asupra acelor riscuri care se situează la nivelul superior pe scara riscului inerent, prin aplicarea anumitor răspunsuri necesare, printre care:

- ...
- Revizuirea la timp a documentației de audit de către partenerul de misiune, în stadiile corespunzătoare din decursul auditului, permite ca unele aspecte semnificative, inclusiv riscuri semnificative, să fie rezolvate la nivelul așteptărilor partenerului de misiune în timp util, înainte sau până la data raportului auditorului.⁴⁷

...

ISA 500, *Probe de audit*

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Probe de audit suficiente și adecvate (A se vedea punctul 6)

⁴⁶ ISA 220 (Revizuit), punctele ~~14~~25–28.

⁴⁷ ISA 220 (Revizuit), punctele ~~17~~32 și ~~A19~~A87–A89.

...

- A5. Probele de audit sunt necesare pentru a sprijini opinia și raportul auditorului. Acestea sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, prin intermediul procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului. Acestea pot, totuși, include și informații obținute din alte surse, precum auditurile anterioare (cu condiția ca auditorul să fi determinat dacă au avut loc modificări de la data auditului anterior care ar putea afecta relevanța acestuia pentru auditul curent⁴⁸) sau ~~procedurile de control al calității ale unei firme efectuate pentru acceptarea și continuarea relației cu clientul prin informațiile obținute de firmă în cadrul acceptării sau continuării relațiilor cu clientul sau a misiunii.~~ De asemenea, registrele contabile ale entității și alte surse din interiorul entității reprezintă o sursă importantă de probe de audit. Este posibil ca informațiile care pot fi utilizate drept probe de audit să fi fost întocmite utilizând activitatea unui expert al conducerii sau să fi fost obținute dintr-o sursă externă de informații. Probele de audit cuprind atât informații care susțin și confirmă aserțiunile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de aserțiuni. În plus, în anumite cazuri, absența informațiilor (de exemplu, refuzul conducerii de a furniza o declarație solicitată) este utilizată de către auditor și, în consecință, aceasta constituie, de asemenea, o probă de audit.

...

Informații care vor fi utilizate drept probe de audit

Relevanța și credibilitatea (A se vedea punctul 7)

- A30. Așa cum se menționează la punctul A5, deși probele de audit sunt obținute, în primul rând, în urma procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului, acestea pot include, de asemenea, informații obținute din alte surse ~~cum ar fi, de exemplu, auditurile anterioare, în anumite circumstanțe, procedurile de control al calității ale unei firme pentru acceptarea și continuarea relației cu un client și prin informațiile obținute de firmă în cadrul acceptării sau continuării relațiilor cu clientul sau a misiunii și prin conformarea cu anumite~~ responsabilități suplimentare potrivit legislației, reglementărilor sau cerințelor etice relevante (de exemplu, în ceea ce privește neconformitatea unei entități cu legile și reglementările). Calitatea tuturor probelor de audit este afectată de relevanța și credibilitatea informațiilor pe care acestea se bazează.

...

ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*

Introducere

...

Cerințe

48 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 16.

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

Competențe sau cunoștințe specializate (A se vedea punctul 15)

A61. Aspectele care ar putea afecta stabilirea de către auditor a măsurii în care echipa misiunii necesită abilități sau cunoștințe specializate includ, de exemplu:⁴⁹

- Natura estimărilor contabile pentru o anumită întreprindere sau un anumit sector de activitate (de exemplu, zăcăminte de minereuri, active agricole, instrumente financiare complexe, datorii aferente contractelor de asigurare).

...

ISA 600, Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

...

4. În conformitate cu ISA 220 (Revizuit),⁵⁰ partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să ~~se asigure~~ determine că persoanele care efectuează misiunea de audit la nivelul grupului, inclusiv auditorii componentelor, au la nivel colectiv competența și aptitudinile necesare, inclusiv suficient timp. Partenerul de misiune la nivelul grupului este, de asemenea, responsabil pentru coordonarea și supervizarea membrilor echipei de misiune la nivelul grupului și executarea misiunii de audit la nivelul grupului revizuirea activității acestora.⁵¹
5. Partenerul de misiune la nivelul grupului aplică cerințele din ISA 220 (Revizuit) indiferent dacă echipa misiunii la nivelul grupului sau auditorul unei componente desfășoară activități cu privire la informațiile financiare ale unei componente. Prezentul ISA asistă partenerul de misiune la nivelul grupului în vederea respectării cerințelor din ISA 220 (Revizuit) în cazul în care auditorii componentelor desfășoară activități cu privire la informațiile financiare ale componentelor.

...

49 ISA 220 (Revizuit), ~~Controlul~~ Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare, punctele ~~14-25~~ 25–26 și ISA 300, Planificarea unui audit al situațiilor financiare, punctul 8(e).

50 ISA 220 (Revizuit), ~~Controlul~~ Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare, punctele ~~14-15~~ 25–26.

51 ISA 220 (Revizuit), punctele 29–31.

Cerințe

12. La aplicarea ISA 220 (Revizuit), partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să stabilească dacă se poate aștepta în mod rezonabil să fie obținute probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu procesul de consolidare și informațiile financiare ale componentelor pe care se fundamentează opinia de audit la nivelul grupului. În acest scop, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să înțeleagă grupul, componentele sale și mediile în care acestea activează, suficient pentru a identifica entitățile care ar putea fi componente semnificative. În cazul în care auditorii componentelor vor efectua muncă cu privire la informațiile financiare ale acestor componente, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să evalueze dacă echipa misiunii la nivelul grupului va putea fi implicată în activitatea respectivilor auditori ai componentelor într-o astfel de măsură necesară pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate. (A se vedea punctele A10–A12)

...

ISA 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*

...

Cerințe

...

Utilizarea auditorilor interni pentru a furniza asistență directă

...

34. Auditorul extern trebuie să coordoneze, să supravegheze și să revizuiască activitatea desfășurată de auditorii interni în cadrul misiunii în conformitate cu ISA 220 (Revizuit).⁵² În acest sens:
- (a) Natura, calendarul și amploarea coordonării, supravegherii și revizuirii trebuie să țină cont de faptul că auditorii interni nu sunt independenți de entitate și auditorul extern trebuie să răspundă de rezultatul evaluării factorilor de la punctul 29 al prezentului ISA și
 - (b) Procedurile de revizuire trebuie să includă examinarea ulterioară de către auditorul extern a probelor de audit pentru o parte a activităților efectuate de către auditorii interni.

Amplora coordonării, supravegherii și revizuirii de către auditorul extern a activității efectuate de auditorii interni trebuie să fie suficientă pentru ca acesta să ~~determine~~ fie convins că auditorii interni au obținut probe de audit suficiente și adecvate pentru a-și baza concluziile pe acea activitate. (A se vedea punctele A40–A41)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

52 ISA 220 (Revizuit), Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare.

...

Stabilirea situațiilor, domeniilor și măsurii în care poate fi utilizată activitatea de audit intern

Evaluarea funcției de audit intern

...

Aplicarea unei abordări sistematice și disciplinate (A se vedea punctul 15(c))

...

A11. Factorii care pot influența analiza auditorului extern cu privire la aplicarea de către persoanele implicate în audit intern a unei abordări sistematice și disciplinate includ următoarele:

- Existența, caracterul adecvat și utilizarea procedurilor sau instrucțiunilor de audit intern formale în arii precum evaluarea riscului, programele de lucru, documentarea și raportarea, ale căror natură și amploare sunt proporționale cu dimensiunea și circumstanțele unei entități.
- Dacă activitatea de audit intern dispune de politici și proceduri adecvate de control al calității, de exemplu, ~~precum~~ politicile și procedurile din ISQC 1⁵³ care ar fi aplicabile persoanelor implicate în audit intern (cum sunt cele referitoare la conducere/coordonare, resursele umane și desfășurarea misiunii) sau cerințele de control al calității din standardele emise de organismele profesionale relevante pentru auditorii interni. Astfel de organisme pot stabili și alte cerințe adecvate, precum realizarea de evaluări periodice externe ale calității.

ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

...

2. Prezentul ISA nu tratează:

- (a) Situațiile în care echipa misiunii include un membru, sau consultă o persoană sau o organizație, care are competențe într-un domeniu specializat al contabilității sau auditului, care sunt tratate în ISA 220 (Revizuit),⁵⁴ sau
- (b) Utilizarea de către auditor a activității unei persoane sau a unei organizații care deține competențe într-un domeniu, altul decât contabilitatea

53 Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe.

54 ISA 220 (Revizuit), Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare, punctele A11, A21-A23 A19.

sau auditul, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată de entitate pentru a ajuta entitatea la întocmirea situațiilor financiare (un expert al conducerii), care este tratată în ISA 500.⁵⁵

...

Cerințe

...

Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit

8. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit cu privire la cerințele de la punctele 9-13 ale prezentului ISA vor varia în funcție de circumstanțe. La stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor respective, auditorul trebuie să ia în considerare aspecte precum: (A se vedea punctul A10)
- (a) Natura aspectului cu care are legătură activitatea expertului,
 - (b) Riscurile de denaturare semnificativă aferente aspectului la care se referă activitatea expertului respectiv,
 - (c) Importanța activității expertului respectiv în contextul auditului,
 - (d) Cunoștințele și experiența auditorului în legătură cu activitatea efectuată anterior de expertul respectiv și
 - (e) Dacă expertul respectiv intră sub incidența sistemului de management al calității politicii și procedurilor de control ale firmei auditorului. (A se vedea punctele A11–A13)

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Stabilirea necesității unui expert al auditorului (A se vedea punctul 7)

...

- A6. Dacă întocmirea situațiilor financiare implică utilizarea competențelor într-un domeniu, altul decât contabilitatea, auditorul, care deține abilități de contabilitate și audit, poate să nu dețină competența necesară pentru a audita situațiile financiare respective. Partenerul de misiune trebuie să determine convins că echipa misiunii, și orice expert al auditorului care nu face parte din echipa misiunii, dețin în mod cumulativ competența și capacitatea adecvate, inclusiv suficient timp, pentru efectuarea misiunii de audit.⁵⁶ Mai mult, auditorul trebuie să stabilească natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare pentru efectuarea misiunii.⁵⁷ Auditorul va stabili dacă va utiliza activitatea unui expert al auditorului și, dacă da, când și în ce măsură îl va

55 ISA 500, *Probe de audit*, punctele A45–A59.

56 ISA 220 (*Revizuit*), punctele 1425–28.

57 ISA 300, Planificarea unui audit al situațiilor financiare, punctul 8(e).

asista în vederea respectării acestor cerințe. Pe măsură ce auditul avansează, sau circumstanțele se schimbă, ar putea fi necesar ca auditorul să revizuiască deciziile anterioare cu privire la utilizarea activității unui expert al auditorului.

A7. Un auditor care nu este expert într-un domeniu relevant, altul decât contabilitatea sau auditul, poate totuși înțelege suficient domeniul respectiv în vederea efectuării auditului fără un expert al auditorului. Această înțelegere poate fi obținută, de exemplu, prin:

...

- Studii și dezvoltare profesională în domeniul respectiv. Acestea pot include cursuri formale sau discuții cu persoane care dețin competențele în domeniul relevant, în scopul sporirii capacității auditorului de a trata aspectele din acel domeniu. Astfel de discuții sunt diferite de consultarea cu un expert al auditorului cu privire la un set specific de circumstanțe întâlnite în misiune atunci când expertul respectiv este informat despre toate faptele relevante care îi vor permite să ofere consultanță avizată cu privire la un anumit aspect.⁵⁸

...

Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit (A se vedea punctul 8)

A10. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit cu privire la cerințele de la punctele 9-13 ale prezentului ISA vor varia în funcție de circumstanțe. De exemplu, factorii următori pot sugera necesitatea unor proceduri de audit diferite sau mai ample decât în mod obișnuit:

- Activitatea expertului auditorului se referă la un aspect semnificativ care implică raționamente complexe și subiective.
- Auditorul nu a utilizat anterior activitatea expertului auditorului și nu are cunoștințe prealabile cu privire la competența, capacitatea și obiectivitatea expertului respectiv.
- Expertul auditorului efectuează mai degrabă proceduri care sunt parte integrantă a auditului decât să fie consultat pentru a oferi consiliere cu privire la un aspect individual.
- Expertul este un expert extern al auditorului și, prin urmare, nu intră sub incidența ~~politicilor și procedurilor de control~~ sistemului de management al calității din cadrul firmei.

Sistemul de management ~~Politicile și procedurile de control~~ al calității din cadrul firmei auditorului (A se vedea punctul 8(e))

A11. Un expert intern al auditorului poate fi un partener sau un angajat (de exemplu, membru al personalului), inclusiv un angajat temporar, al firmei auditorului, și

58 ISA 220 (Revizuit), punctele ~~A22A99~~ A102.

~~prin urmare intră sub incidența politicilor și procedurilor de control~~ sistemului de management al calității din cadrul firmei respective, în conformitate cu ISQEM 1⁵⁹ sau cu cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte.⁶⁰ ~~În mod alternativ, un~~ Un expert intern al auditorului poate fi, de asemenea, un partener sau un angajat, inclusiv un angajat temporar, al unei firme din rețea, și intră sub incidența politicilor sau procedurilor firmei referitoare la cerințele și serviciile aferente rețelei, în conformitate cu ISQM 1. În unele situații, expertul intern al auditorului sau o firmă din rețea pot intra sub incidența ~~care ar putea aplica politicilor și sau procedurilor~~ comune de management al calității ca și firma auditorului, dat fiind că fac parte din aceeași rețea.

A12. ISQM 1 solicită ca firma să trateze utilizarea resurselor de la un furnizor de servicii, ceea ce include utilizarea unui expert extern.⁶¹ Un expert extern al auditorului nu este un membru al echipei misiunii și ~~nu intră nu poate intra~~ sub incidența politicilor și procedurilor de control al calității în conformitate cu ISQC 1.⁶² În unele jurisdicții, totuși, politicilor sau procedurilor firmei din cadrul sistemului său de management al calității.⁶³ Mai mult, politicile sau procedurile firmei referitoare la cerințele etice relevante pot include politici sau proceduri aplicabile expertului extern al auditorului.⁶⁴ În unele cazuri, cerințele etice relevante sau legile sau reglementările pot impune ca un expert extern al auditorului să fie:

- ~~Tratat ca membru al echipei misiunii (de exemplu, expertul extern să poată, prin urmare,~~ să intre sub incidența cerințelor etice relevante, inclusiv a celor ~~care fac referire~~ referitoare la independență), sau
- ~~Supus altor cerințe profesionale, așa cum prevăd legile sau reglementările.~~

A13. Echipele misiunii au dreptul să se bazeze pe sistemul de control al calității din cadrul firmei, cu excepția cazului în care informațiile furnizate de către firmă sau de către alte părți sugerează contrariul.⁶⁵ Gradul de încredere acordat va varia în funcție de circumstanțe și poate afecta natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor auditorului cu privire la aspecte precum ~~Așa cum se descrie în ISA 220 (Revizuit), managementul calității la nivelul misiunii este sprijinit de sistemul firmei de management al calității și are la bază informații generate de natura și circumstanțele specifice ale misiunii de audit.~~⁶⁶ De exemplu, auditorul poate să depindă de politicile sau procedurile aferente ale firmei cu privire la:

59 ISQEM 1, ~~Controlul~~ Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și/sau revizurii ale situațiilor financiare, ~~precum și/sau~~ alte misiuni de asigurare și/sau servicii conexe, punctul 12.16(w).

60 ISA 220 (Revizuit), punctul 23.

61 ISQM 1, punctul 32.

62 ISQC 1, punctul 12(f).

63 ISQM 1, punctul 16(f).

64 ISQM 1, punctul 29(b).

65 ISA 220, punctul 4.

66 ISA 220 (Revizuit), punctul A4.

- Competența și capacitatea, prin intermediul recrutării și programelor de formare profesională.
- Obiectivitatea. Experții interni ai auditorului intră sub incidența cerințelor etice relevante, inclusiv a celor referitoare la legate de independență.
- Evaluarea de către auditor a caracterului adecvat al activității expertului auditorului. De exemplu, programele de formare profesională ale firmei le pot oferi experților interni ai auditorului o înțelegere adecvată a relației dintre competența lor și procesul de audit. Încrederea acordată unei astfel de formări și altor procese ale firmei, precum ~~protocoalele de stabilire a ariei de aplicare a activității experților interni ai auditorului,~~ poate afecta natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor auditorului pentru evaluarea caracterului adecvat al activității expertului auditorului
- Aderarea la cerințele legale și de reglementare, prin procese de monitorizare.
- Acordul cu expertul auditorului.

~~O astfel de încredere~~ Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare pentru a determina dacă va ține cont de politicile sau procedurile firmei sunt descrise în ISA 220 (Revizuit).⁶⁷ Faptul că ține cont de politicile sau procedurile firmei nu reduce responsabilitatea auditorului de a respecta cerințele prezentului ISA.

Competența, capacitatea și obiectivitatea expertului auditorului (A se vedea punctul 9)

...

A15. Informațiile referitoare la competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al auditorului pot proveni dintr-o varietate de surse, precum:

- Experiența personală în ce privește activitatea anterioară a aceluși expert.
- Discuțiile cu acel expert.
- Discuțiile cu alți auditori care sunt familiarizați, sau cu alte persoane care sunt familiarizate, cu activitatea aceluși expert.
- Cunoștințele referitoare la calificările aceluși expert, calitatea sa de membru al unui organism profesional sau al unei asociații din sectorul de activitate, autorizația de a profesa sau alte forme de recunoaștere externă.
- Articole publicate sau cărți scrise de acel expert.
- ~~Politicile și procedurile~~ Sistemul de control management al calității din cadrul firmei auditorului. (A se vedea punctele A11–A13).

⁶⁷ ISA 220 (Revizuit), punctele 4(b) și A10.

...

Acordul cu expertul auditorului (A se vedea punctul 11)

...

A26. Atunci când nu există niciun acord scris între auditor și expertul auditorului, dovada acordului poate fi inclusă în, de exemplu:

- Memorandumurile de planificare sau documentele de lucru aferente, precum programul de audit.
- Politicile și/sau procedurile firmei auditorului privind sistemul de management al calității. În cazul unui expert intern al auditorului, ~~politicile și procedurile instituite sub incidența cărora intră expertul respectiv pot~~ sistemul firmei de management al calității poate include politicile și/sau procedurile aferente activității expertului respectiv. Amploarea documentației din documentele de lucru ale auditorului depinde de natura unor astfel de politici și/sau proceduri. De exemplu, s-ar putea ca în documentele de lucru ale auditorului să nu fie necesară nicio documentație dacă firma auditorului dispune de protocoale detaliate care acoperă circumstanțele în care activitatea unui astfel de expert este utilizată.

ISA 700 (Revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Raportul auditorului (A se vedea punctul 20)

...

Raportul auditorului pentru auditurile efectuate în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit

...

Cerințe etice relevante

A36. Este posibil ca legislația sau reglementările, standardele naționale de audit sau termenii unei misiuni de audit să îi impună auditorului să furnizeze în raportul auditorului informații mai specifice cu privire la sursele cerințelor etice relevante, inclusiv cele ~~referitoare la~~ legate de independență, care se aplică auditului situațiilor financiare.

Numele partenerului de misiune (A se vedea punctul 46)

A61. ~~ISQC 1⁶⁸ prevede că o firmă~~ Obiectivul firmei trebuie să elaboreze politici în ISQM 1⁶⁹ este de a elabora, implementa și opera proceduri care să ofere un sistem de management al calității care să îi ofere firmei o asigurare rezonabilă că misiunile sunt efectuate:

- Firma și personalul său își îndeplinesc responsabilitățile în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile, și desfășoară misiuni în conformitate cu aceste standarde și cerințe și
- Rapoartele cu privire la misiune, emise de firmă sau de partenerii de misiune, sunt adecvate circumstanțelor.

Fără a aduce atingere ~~acestor~~ obiectivului ISQM 1 ~~cerințe~~, precizarea numelui partenerului de misiune în raportul auditorului are scopul de a oferi mai multă transparență pentru utilizatorii raportului auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități cotate.

ISA 701, Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Determinarea aspectelor-cheie de audit (A se vedea punctele 9–10)

...

Aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului (A se vedea punctul 9)

...

A15. Diverse ISA-uri prevăd comunicări specifice cu persoanele responsabile cu guvernarea, precum și alte comunicări care se pot referi la secțiuni care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului. De exemplu:

- ISA 260 (Revizuit) impune auditorului să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea dificultățile semnificative, dacă există, cu care s-a confruntat pe parcursul auditului.⁷⁰ ISA-urile recunosc că pot exista dificultăți, de exemplu, în legătură cu:
 - Tranzacțiile cu părțile afiliate,⁷¹ în special limitări ale capacității auditorului de a obține probe de audit care să indice că toate

68 ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe, punctul 32.

69 ISQM 1, Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirii ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe, punctul 14.

70 ISA 260 (Revizuit), punctele 16(b) și A21.

71 ISA 550, *Părți afiliate*, punctul A42.

celelalte caracteristici ale unei tranzacții cu o parte afiliată (în afară de preț) sunt echivalente cu aspectele unei tranzacții desfășurate în condiții concurențiale.

- Limitări asupra auditului grupului, de exemplu, cazul în care este posibil ca accesul la informații al echipei misiunii la nivelul grupului să fi fost restricționat.⁷²
- ISA 220 (Revizuit) stabilește cerințe pentru partenerul de misiune, în ceea ce privește obținerea de consiliere corespunzătoare cu privire la aspectele dificile sau litigioase, aspecte cu privire la care politicile sau procedurile firmei prevăd consultare,⁷³ și alte aspecte care necesită consultare, potrivit raționamentului profesional al partenerului de misiune. De exemplu, este posibil ca auditorul să se fi consultat cu persoane din firmă sau din afara firmei cu privire la un aspect tehnic semnificativ, ceea ce ar putea însemna că acesta este un aspect-cheie de audit. Partenerul de misiune trebuie, de asemenea, să discute cu partenerul de revizuire a ~~controlului de calitate al~~ misiunii, printre altele, și aspectele semnificative și raționamentele semnificative ce apar pe parcursul misiunii de audit.⁷⁴

...

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

...

- A63. Cerința de la punctul 17 (b) privind comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea atunci când auditorul a stabilit că nu există aspecte-cheie de audit care să fie comunicate în raportul auditorului îi poate oferi auditorului oportunitatea de a purta discuții suplimentare cu alte persoane familiarizate cu auditul și cu aspectele semnificative care ar fi putut apărea (inclusiv cu partenerul de revizuire a ~~controlului de calitate al~~ misiunii, atunci când a fost desemnată o astfel de persoană). Aceste discuții pot determina auditorul să își reevalueze decizia conform căreia nu există aspecte-cheie de audit.

ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Citirea și analizarea altor informații (A se vedea punctele 14–15)

72 ISA 600, Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor), punctul 49(d).

73 ISA 220 (Revizuit), ~~Controlul~~ Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare, punctul ~~48~~ 35.

74 ISA 220 (Revizuit), punctul ~~49~~ 36.

...

A24. Potrivit ISA 220 (Revizuit),⁷⁵ partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru ~~coordonarea, supravegherea și executarea misiunii de audit~~ coordonarea și supervizarea membrilor echipei misiunii și pentru revizuirea activității acestora⁷⁶ și să determine dacă natura, plasarea în timp și amploarea coordonării, supervizării și revizuirii sunt planificate și în conformitate cu politicile sau procedurile firmei, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.⁷⁷ În contextul prezentului ISA, factorii care ar putea fi luați în considerare atunci când se determină membrii echipei misiunii potriviți pentru a îndeplini cerințele de la punctele 14-15 includ:

- Experiența relativă a membrilor echipei misiunii.
- Măsura în care membrii echipei misiunii cărora li se vor aloca sarcinile au cunoștințe relevante obținute în decursul auditului, astfel încât să identifice inconsecvențele dintre alte informații și respectivele cunoștințe.
- Nivelul de raționament profesional necesar pentru îndeplinirea cerințelor de la punctele 14-15. De exemplu, efectuarea de proceduri pentru a evalua consecvența valorilor din alte informații care sunt menite să fie identice cu valorile din situațiile financiare poate fi realizată de membri cu mai puțină experiență ai echipei.
- Dacă, în cazul unui audit al grupului, este necesar să se intervieveze un auditor al unei componente atunci când se analizează alte informații care au legătură cu respectiva componentă.

ISA 805 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor unei situații financiare

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Considerente privind acceptarea misiunii

Aplicarea ISA-urilor (A se vedea punctul 7)

A5. ISA 200 prevede ca auditorul să respecte (a) cerințele etice relevante, inclusiv cele ~~care țin de referitoare~~ la independență, legate de misiunile de audit al situațiilor financiare, și (b) toate ISA-urile relevante pentru audit. Acesta prevede, de asemenea, ca auditorul să respecte fiecare cerință dintr-un ISA,

75 ISA 220, Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare, punctul 15(a).

76 ISA 220 (Revizuit), Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare, punctele 29–30.

77 ISA 220 (Revizuit), Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare, punctul 1530(a).

exceptând cazul în care, în circumstanțele auditului, întregul ISA nu este relevant sau cerința nu este relevantă pentru că este condițională, iar condiția nu există. În circumstanțe excepționale, auditorul poate considera necesar să se abată de la o cerință relevantă dintr-un ISA prin efectuarea de proceduri de audit alternative pentru a atinge obiectivul acelei cerințe.

IAPN 1000, *Considerente speciale privind auditul instrumentelor financiare*

Cuprins

Nota Internațională de Practică privind Auditul (IAPN) 1000, *Considerente speciale privind auditul instrumentelor financiare*, trebuie citită în paralel cu *Prefața la reglementările internaționale de control management al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*. IAPN-urile nu impun auditorilor cerințe suplimentare în afara celor prevăzute în Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri), nici nu modifică responsabilitatea auditorului de a se conforma tuturor ISA-urilor relevante pentru audit. IAPN-urile furnizează asistență practică auditorilor. Scopul lor este să fie diseminate de către părțile responsabile pentru standardele naționale sau să fie utilizate în elaborarea de materiale naționale corespondente. Ele furnizează, de asemenea, materiale ce pot fi folosite de firme în elaborarea programelor de pregătire și a îndrumărilor interne.

...

Secțiunea II— Considerente de audit aferente instrumentelor financiare

Considerente aferente planificării⁷⁸

*Utilizarea, în cadrul auditului, a persoanelor cu aptitudini și cunoștințe specializate*⁷⁹

78. Competența auditorului este un aspect-cheie în auditurile care implică instrumente financiare, în special instrumente financiare complexe. ISA 220 (Revizuit)⁸⁰ prevede ~~faptul că~~ factul că partenerul de misiune să ~~determine~~ fie convins că ~~membrii~~ echipaei misiunii, și orice experți ai auditorului care nu fac parte

78 ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, se referă la responsabilitatea auditorului de a planifica un audit al situațiilor financiare.

79 Atunci când o astfel de persoană are competențe în domeniile auditului și contabilității, indiferent dacă persoana respectivă este din interiorul firmei sau din exteriorul ei, aceasta este considerată parte a echipei misiunii și intră sub incidența cerințelor din ISA 220 (Revizuit). ~~Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare~~. În cazul în care persoana respectivă deține competențe într-un alt domeniu decât auditul și contabilitatea, aceasta este considerată expert al auditorului și se aplică prevederile ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*. ISA 620 explică faptul că distincția între domeniile specializate ale contabilității sau auditului și competențele într-un alt domeniu este un aspect ce ține de raționamentul profesional, dar menționează că pot fi făcute distincții între competențele în metode de contabilizare a instrumentelor financiare (competențe de contabilitate și de audit) și cele cu privire la tehnici complexe de evaluare pentru instrumente financiare (competențe într-un alt domeniu decât cel contabil sau cel de audit).

80 ISA 220 (Revizuit), punctul 4426.

din echipa misiunii dispun, împreună, de competența și capacitățile ~~corespunzătoare~~, inclusiv de timp suficient, pentru a realiza misiunea de audit în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile și pentru a permite emiterea unui raport al auditorului adecvat circumstanțelor date. Mai mult, cerințele etice relevante⁸¹ impun auditorului să determine dacă acceptarea misiunii ar genera vreo amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale, inclusiv cu cele privind competența profesională și diligența convenită. Punctul 79 de mai jos oferă exemple privind tipurile de aspecte care ar putea fi relevante pentru analizele auditorului în contextul instrumentelor financiare.

...

80. Natura și utilizarea anumitor tipuri de instrumente financiare, complexitatea asociată prevederilor contabile și condițiile de piață pot duce la necesitatea ca echipa misiunii să se consulte⁸² cu alți profesioniști contabili și auditori, din interiorul sau exteriorul firmei, care au o experiență și competențe tehnice de contabilitate sau de audit relevante, luând în considerare factori precum:

- Capacitățile și competența echipei misiunii, inclusiv experiența membrilor echipei misiunii.
- Caracteristicile instrumentelor financiare utilizate de entitate.
- Identificarea circumstanțelor neobișnuite sau a riscurilor misiunii, precum și a necesității raționamentului profesional, în special în ceea ce privește pragul de semnificație și riscurile semnificative.
- Condițiile de piață.

81 Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența) (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA), punctele 320.1-320.10 A1.

82 ISA 220 (Revizuit), punctul ~~48(b)~~35, prevede că partenerul de misiune trebuie să fie convins să determine dacă membrii echipei misiunii au procedat la consultările adecvate în decursul misiunii de audit, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte persoane de la nivelul corespunzător din cadrul firmei sau din afara acesteia.

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

ISBN 978-973-159-203-9

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1(212) 286-9570
www.ifac.org